



**OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS E CONTABILÍSTICAS SUBJACENTES À
ATIVIDADE DAS EMPRESAS, NA PERSPETIVA DO SUJEITO PASSIVO**

Afonso João de Sousa Ribeiro Batalha Machado

Ciências Jurídico-Económicas

Número de aluno: 200901983

Orientadora: Professora Doutora Glória Teixeira

Coorientadora: Professora Doutora Suzana Fernandes da Costa

Agradecimentos

Na elaboração desta Dissertação, apraz-me agradecer às Senhoras Professoras Doutoras Glória Teixeira e Suzana Fernandes da Costa, por terem aceitado orientar esta dissertação, pela sapiência, disponibilidade e incentivo constantes. Por serem referências, tornaram a elaboração deste trabalho mais gratificante.

A todos os docentes de Mestrado e Licenciatura pelos conhecimentos que me transmitiram, que solidificaram bases importantes para o futuro.

À minha família, principalmente aos meus Pais e irmão, e namorada, pelo carinho e apoio incondicional.

A todas as pessoas que contribuíram direta e indiretamente para o sucesso final, nomeadamente os meus colegas e amigos.

Índice

Agradecimentos	2
-----------------------	----------

Lista de Abreviaturas	5
------------------------------	----------

Resumo	6
---------------	----------

Abstract	7
-----------------	----------

Introdução	9
-------------------	----------

Capítulo I

1.A atividade empresarial	11
----------------------------------	-----------

1.1- Noção de Empresa	11
-----------------------	----

1.2- O Objeto das Empresas	12
----------------------------	----

1.3- Fim e forma das empresas	12
-------------------------------	----

1.4- Importância da forma e do objeto para o planeamento fiscal	14
---	----

Capítulo II

2.Contabilidade e Fiscalidade	17
--------------------------------------	-----------

2.1- A relação entre Contabilidade e Fiscalidade	17
--	----

2.1- A Contabilidade na U.E.	20
------------------------------	----

2.2- A Complexidade do sistema fiscal	22
---------------------------------------	----

Capítulo III

3.As obrigações acessórias das empresas	27
--	-----------

3.1- Noção de obrigação acessória	27
-----------------------------------	----

3.2- As obrigações acessórias e os princípios fiscais	30
---	----

3.3- As obrigações declarativas e contabilísticas enquanto obrigações acessórias	33
--	----

3.3.1- Obrigações declarativas (IRS e IRC)	35
--	----

3.3.2- Obrigações contabilísticas (IRS e IRC)	40
---	----

3.3.4- As obrigações acessórias e os Preços de Transferência-----	42
3.3.5- O OE 2017 (Lei n.º 42/2016) e as obrigações acessórias-----	43
3.4- Consequências do incumprimento das obrigações acessórias-----	46
4.Conclusões-----	51
Bibliografia-----	54

Lista de abreviaturas

Art.(s) – artigo(s);

n.º(s) – número(s);

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT- Lei Geral e Tributária

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CC- Código Civil

DL – Decreto-Lei

IES – Informação Empresarial Simplificada

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

CNC- Comissão para a Normalização Contabilística

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OE – Orçamento de Estado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

U.E. – União Europeia

PME(s) – Pequena(s) e Média(s) Empresas

Resumo

Nesta dissertação intitulada “Obrigações declarativas e contabilísticas subjacentes à atividade das empresas, na perspetiva do sujeito passivo” propomo-nos analisar um dos elementos que integram o chamado objeto da relação jurídica tributária: as obrigações acessórias que se traduzem no envio de declarações e no cumprimento de deveres contabilísticos.

Por razões metodológicas, a análise abordará apenas as referidas obrigações em sede de em sede de IRC e de IRS, sendo nosso objetivo ver de que forma essas mesmas obrigações podem influir na atividade empresarial.

Começaremos por analisar a noção de empresa e os seus elementos, nomeadamente, o objeto, o fim e a forma. Veremos como a escolha de determinado tipo de empresa poderá condicionar os seus deveres acessórios perante a Autoridade Tributária e potenciar algum planeamento fiscal.

Posteriormente, contextualizaremos a relação/conexão entre a Contabilidade e a Fiscalidade em IRS e IRC, e a importância que nesses impostos assumem as obrigações contabilísticas. É relevante neste sentido percebermos as alterações decorrentes da harmonização do direito contabilístico da União Europeia e analisarmos de forma crítica o papel que as obrigações acessórias objeto deste trabalho desempenham no fomento ou combate à complexidade no sistema fiscal, sobretudo no que diz respeito às pequenas e médias empresas.

De seguida, tentaremos identificar em concreto quais os deveres contabilísticos e declarativos que as empresas têm perante o Estado, deveres esses que complementam o dever fundamental de pagar impostos. Veremos também de que forma as obrigações declarativas e contabilísticas são conformadas pelos princípios do sistema fiscal.

Por fim, analisaremos as consequências que derivam do incumprimento das obrigações declarativas e contabilísticas em IRC e IRC, dando ênfase às sanções de natureza criminal e contraordenacional e à potencial aplicação de métodos indiretos e a questões probatórias.

Concluiremos com algumas reflexões emergentes do estudo crítico do tema que nos propusemos estudar nesta tese.

Palavras chave: Obrigações Declarativas e Contabilísticas; Atividade empresarial; Contabilidade; Fiscalidade; Obrigações acessórias

Abstract

In this dissertation titled “Reporting and Accounting obligations regarding companies’ activity, from the taxable person’s perspective” we will analyze one of the elements that integrate the so called legal and tax relationship object: the ancillary obligations rendered in the sending of tax declarations and compliance of the accounting obligations.

For methodological reasons, the analysis will only approach the abovementioned obligations under Personal Income Tax (IRS), since our aim is to focus on in which way those obligations can influence the entrepreneurial activity.

We will first analyze the notion of company and its elements, namely, the object, the purpose and the structure. We will assay how the choice of a certain type of company may influence its ancillary obligations before Tax and Customs Authority and enhance certain tax planning.

Subsequently, we will contextualize the relation/ connection between Accountancy and Taxation in Personal Income Tax (IRS) and Corporate Income Tax (IRC), as well as the relevance of the accounting obligations to those taxes. It is crucial, therefore, to understand the changes resulting from the humanizing of the Accounting Law of the European Union and analyze critically the role that those ancillary obligations, object of this study, play in fostering or countering the complexity of the tax system, especially with regard to small and medium sized enterprises.

Next, we will try to specifically identify which Accounting and Reporting Obligations are the companies subjected to by the State, thus complementing the fundamental duty of paying taxes. We shall also observe to what extent are the reporting and accounting obligations compliant with the principles of the tax system.

Finally, we’d like to make clear the consequences that may arise from the non-compliance with reporting and accounting obligations under IRC and IRS, particularly the criminal sanctions and administrative offence proceedings, as well as a potent application of indirect methods and evidential questions.

In conclusion, we will present some considerations stemmed from the critical study of the issue we proposed to undertake in this thesis.

Keywords: Reporting and Accounting Obligations, entrepreneurial activity, Accountancy, Taxation, Ancillary obligations.

Introdução

As empresas são fenómenos jurídicos e económicos, que possuem, nas palavras de CASALTA NABAIS, num “*dever fundamental de pagar impostos*”¹ que pode variar conforme o seu objeto, natureza e finalidades, exigindo a estas um determinado comportamento face às obrigações fiscais². O que nos propomos a investigar neste trabalho são as obrigações declarativas e contabilísticas em sede de IRS e de IRC.

Com este intuito, pretendemos alcançar uma noção de empresa, verificando a importância da delimitação do seu objeto e da sua forma. Ao criar uma empresa, o empresário terá que tomar opções que vão condicionar o seu relacionamento perante o Estado. Ou seja, a sua abordagem e contexto no que respeita às obrigações declarativas e contabilísticas (e outras obrigações acessórias) muda em face das opções iniciais na constituição da empresa.

Procurarei compreender, portanto, a conjuntura empresarial, alicerçada nas suas obrigações, e reforçar a comunhão da Contabilidade e da Fiscalidade, cuja disciplina se revela fundamental para a atividade empresarial. Tentaremos analisar o conteúdo legal (também no seio da U.E., nomeadamente no que disciplina para com a Contabilidade e na adoção de prerrogativas e normas europeias) e entender a relação de dependência entre o lucro fiscal e o lucro contabilístico, tendo ainda como base os princípios fiscais fundamentais, que são relevantes para o sistema fiscal e na sua atuação face às empresas.

Outra questão relevante reside na procura pelo sistema fiscal pela simplicidade das suas obrigações, isto é, se as obrigações em si alcançam o fim pretendido de maneira a não afetar a competitividade entre as empresas e o seu comportamento face ao Estado. Esta temática relaciona-se com as suas mudanças legislativas e com a sua densificação que exigem uma contínua atualização e esforços redobrados pelas empresas, sendo de aceitar uma introdução de mecanismos e reformas que o conformem (na senda do IES ou do *Simplex*).

Significa esta ideia analisar as particularidades das obrigações acessórias, nomeadamente procurando uma noção exata do respetivo conteúdo e definição, analisando concretamente cada uma das obrigações e de que modo poderá ter efeito no planeamento fiscal das empresas, bem

¹NABAIS, José Casalta (2015), *O dever fundamental de pagar impostos*

²Realçar a questão da boa-fé no tratamento e no cumprimento das obrigações (art.75º da LGT)

como as alterações legislativas, com entrada em vigor do LOE³ 2017, na relação com as obrigações acessórias.

Por fim, procuraremos perceber a moldura sancionatória que diz respeito ao incumprimento destas obrigações acessórias, nomeadamente analisando as suas consequências.

³Lei do Orçamento de Estado de 2017, Lei n.º42/2016, de 28 de dezembro

Capítulo I

1.A atividade empresarial

1.1-Noção de empresa⁴

Para melhor ser perceptível todo o conteúdo por neste trabalho analisado, é determinante delimitar bem o conceito de empresa. E para melhor o fazer é indicado procurar uma noção jurídica de empresa. Nas palavras de COUTINHO DE ABREU, há que as distinguir segundo critérios legais nomeadamente quanto à prática de atos de comércio⁵, isto é, da *comercialidade* das empresas, referindo que não se encontra um conceito unitário de empresa, sublinhado o mesmo autor que “*não é possível um conceito genérico de empresa.*”⁶ Ou seja, subsistem inúmeros fatores que condicionam a abordagem e definição quando se procura um conceito único ou geralmente aceite. Contudo, numa visão da ciência económica e pré-jurídica, a empresa é perspectivada como uma organização de meios que tenha em vista a produção de bens e serviços, sendo posteriormente norteada por uma prática aliada ao objeto que resulta numa atividade mercantil regulada, visando o escopo lucrativo⁷. Do ponto de vista estritamente jurídico, as empresas podem ser individuais ou coletivas, sendo que no caso das pessoas coletivas é indissociável do fenómeno da constituição de sociedades como “*aquelas que tenham como objetivo a prática de atos de comércio*”⁸, sendo que as empresas civis e individuais também possuem consagração e proteção legal, sendo sujeitas às respetivas obrigações fiscais. A noção de empresa, portanto, abarca várias perspetivas, sendo que se pode procurar uma resposta na ligação das empresas com questões do foro jurídico.

Pelo exposto, ressalta-se a ideia de que para efeitos desta dissertação, as empresas englobadas serão aquelas que são relevantes no campo da Fiscalidade, ou seja, as empresas enquanto *sujeitos passivos*, previamente definidos, com incidência normativa pré-estabelecida no CIRC e no CIRS.

⁴ “Face ao direito fiscal, tende a vigorar um conceito amplo de empresa que abarca, para além das empresas consideradas como tal no direito das sociedades ou em específicos domínios do direito comercial, ou noutros ramos do direito, ou profissionais independentes” NABAIS, José Casalta (2011), Introdução ao Direito Fiscal das Empresas - A liberdade de gestão fiscal das empresas, página 9, Almedina

⁵ “São comerciais as empresas cujo objetivo se traduza na realização de atos (ou atividades) objetivamente mercantis”, ABREU, Jorge Coutinho (1996), *Da Empresarialidade – As Empresas no Direito*, página 27, Almedina

⁶ ABREU, Jorge Coutinho (1996), *Da Empresarialidade – As Empresas no Direito*, página 303, Almedina

⁷ Artigo 980º do CC

⁸ Artigo 1º do CSC

1.2- O Objeto das Empresas

A delimitação do objeto⁹ das empresas tem sempre por base as finalidades procuradas pelas mesmas e o estabelecimento do conjunto de atividades comerciais a exercer. Inerente ao conceito da empresa, está o seu objeto, isto é, uma atividade de natureza comercial. Com esse intuito, as empresas delimitam um campo de atuação onde se verificarão os comportamentos exigíveis legalmente por cada uma das organizações e o âmbito da sua atividade, regulado por mecanismos legais e de concorrência¹⁰. A sua constituição não pode ser indissociável da sua finalidade, capital social, meios e fatores de produção, mercado a explorar, número de trabalhadores de cada entidade. Ou seja, o empresário na constituição de uma empresa aprecia as vantagens inerentes distintivas também no que concerne a questões relativas, por exemplo, à responsabilidade no desenrolar da atividade ou na afetação do património da empresa. A composição de cada empresa (com o objetivo final de obtenção de lucros ou a prossecução de um fim último de utilidade pessoal ou público, conforme o âmbito da atividade) depende, portanto, das opções iniciais tomadas para a sua constituição, explicitadas na designação do seu objeto. No que diz respeito às sociedades comerciais, o artigo 11.º do CSC estabelece que *“devem ser indicadas no contrato as atividades que os sócios propõem que a sociedade venha a exercer”*, expressando a obrigatoriedade de indicação da atividade a exercer.¹¹ Ou seja, a finalidade das empresas tem que ter correspondência nas considerações indicadas no pacto social¹² no caso das sociedades comerciais.

1.3- Fim e forma das empresas¹³

Assumindo que a finalidade subjacente à atividade empresarial é o lucro¹⁴ ou a prossecução de um interesse geral comumente aceite, é necessário referir as possíveis formas que as empresas

⁹ N.º 3 do artigo 1º do CSC

¹⁰ *“As normas de concorrência podem assumir importância extrema em termos delituais”*, BARBOSA, Mafalda Miranda (2017), *Private Enforcement do direito da concorrência em Portugal: o antes, o agora e o depois da responsabilidade civil por violação das normas concorrenciais*, O Direito, ano 149º 2017 II, página 290, Almedina

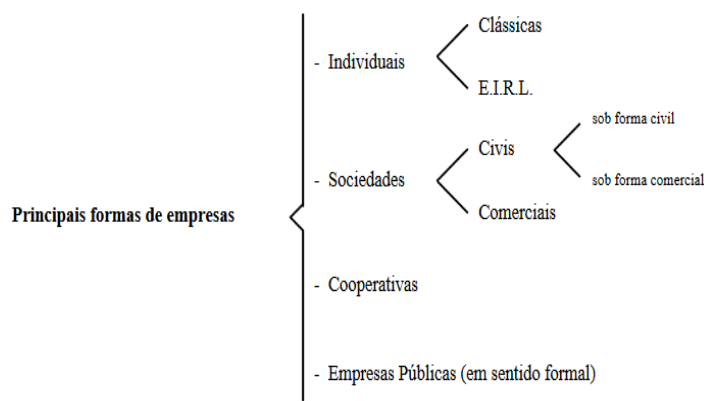
¹¹ Artigo 9º, n.º 1, d) do CSC

¹² Mesmo no caso do Estabelecimento Mercantil Individual de Responsabilidade Limitada (DL n.º 248/86, de 25 de agosto, com a mais recente versão dada pelo DL n.º 8/2007, de 7 de janeiro, é necessário indicar no ato constitutivo o âmbito de atividade que se propõe a exercer, bem como os bens afetos à atividade; o Empresário em Nome Individual deve também inscrever a atividade passível de rendimentos, declarando-os na Declaração de Rendimentos prevista no CIRS

¹³ *“As decisões de financiamento das empresas são influenciadas por inúmeros fatores. De entre eles destacam-se a taxa de juro, o risco de falência, a estrutura de ativos, o tratamento fiscal de juros, dividendos e mais-valias ou a separação entre propriedade e administração”* MARTINS, António, *A dedutibilidade dos juros e a noção de atividade das sociedades: a propósito do artigo 23º do CIRC*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, página 82, ano 5, n.º 4

¹⁴ Referir o artigo 382º do Código Comercial

podem assumir. Nesse contexto, as empresas podem adotar variadas formas, como se vê no seguinte quadro (empresas individuais clássicas ou empresário em nome individual, quando se trate de apenas uma pessoa física, sendo que a responsabilidade é diferente em caso de adoção do regime do E.I.R.L.¹⁵; as sociedades civis sob forma civil e comercial, conforme o regime adotado e que não exerçam atividade comercial; as sociedades comerciais; as empresas públicas estatais e as cooperativas):



Fonte: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/rpd_MA_7524.pdf, por DUARTE, Rui Pinto

De referir que a noção de PME tem vindo a ser alterada com o objetivo de incluir cada vez mais empresas e de proporcionar o seu crescimento e sustentabilidade¹⁶.

Significa esta ideia que a escolha de tipo e da forma da empresa tem como efeito/consequência decorrente uma opção que vai influenciar a determinação das obrigações acessórias e a relação Empresa/Estado.

Ainda assim, independentemente da forma e estatuto da atividade, a procura pelo “*sucesso das empresas depende, em larga medida, da otimização da gestão empresarial e de uma elevada capacidade de adaptação à conjuntura económica. Nessa perspetiva, os gestores devem procurar uma constante criação de valor acrescentado e a promoção da eficiência da estratégia empresarial.*”¹⁷ Neste sentido urge afirmar a existência de uma necessidade de

¹⁵ Estabelecimento Mercantil Individual de Responsabilidade Limitada, cuja versão mais recente é o Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17/01, que potencia um “juízo favorável à limitação de responsabilidade do empresário singular.”

¹⁶ visa “promover o espírito empresarial, o investimento e o crescimento, facilitar o acesso ao capital de risco, reduzir os encargos administrativos e aumentar a segurança jurídica”, cfr. Recomendação 2003/61/CEE, verificado o Decreto-Lei 30/06/2017, promoção de acesso a soluções de financiamento por parte das PME, que assegura menos requisitos legais e custos reduzidos, outros programas de apoio à promoção das mesmas, estabilizando os conceitos de micro, pequena e média empresa baseada nos efetivos, volume de negócio e balanço (por exemplo e quanto a esse entendimento, referir o postulado no Decreto-Lei n.º158/2009, alterado pela Lei 20/2010 e Decreto-Lei n.º35/2010, de 2 de setembro).

¹⁷ SILVA, Filipe Lobo (2016), Noção de Empresa, página 21, Almedina

gestão e estratégia empresarial condizentes com o objetivo presente no pacto social/definição da atividade e os respetivos reflexos legais, sendo que esta assume especial relevância na diferenciação ao nível da grandeza e sucesso das empresas. As dinâmicas e ordenamento do mercado obriga a uma visão cuidadosa, que permita a competitividade.

1.4- Importância da forma e do objeto para o planeamento fiscal¹⁸¹⁹²⁰

Primeiramente, é de todo importante realçar até se ponto se pode otimizar a gestão das empresas a nível fiscal de forma a acoplar toda a autonomia no plano decisório das entidades. Assim, realça-se a importância da *liberdade* que deverá ser concedida às empresas no uso e no destino a dar às mesmas, que “*não pode deixar de ter limites.*”²¹²² Corroborando, a perspetiva de gestão e estruturação dos fatores determinantes que ressaltam da atividade empresarial é em muito suportada por aquilo que é o planeamento de toda a atividade, na perspetiva da Fiscalidade e da Contabilidade, para uma mais segura decisão no desenvolvimento das empresas. O planeamento fiscal acaba por traduzir, em certa medida, um direito subjetivo, onde o contribuinte vai procurar diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites legalmente consagrados.²³ O minucioso planeamento pode melhorar substancialmente os resultados/escopo lucrativo da empresa, permitindo uma otimização do fenómeno empresarial, sendo que o planeamento fiscal tem um papel fundamental num sistema fiscal onde o sujeito passivo tem a liberdade, nas palavras de SALDANHA SANCHES, “*num sistema fiscal onde cabe ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei para a determinação e quantificação das suas obrigações tributárias (...) o planeamento fiscal tem um papel indispensável*”²⁴. Todo

¹⁸ Artigo 104º, nº2 da CRP

¹⁹ A este propósito, “*deve ser realizada uma avaliação mais exaustiva da capacidade deste programa melhorar as competências de gestão assim que existam mais dados disponíveis sobre a sua utilização. (...) Portugal poderia seguir políticas mais específicas para estimular a utilização de práticas de elevado rendimento em contexto laboral, como a concessão de subsídios (concorrenciais) para apoiar empresas (específicas), durante a sua implementação*”, *Estudos Económicos da OCDE: Portugal 2017*, OCDE

²⁰ AZEVEDO, Patrícia dos Anjos, refere que “*apesar da conotação negativa da ideia do recurso ao planeamento fiscal, verifica-se que este revestirá, em princípio, a natureza de atividade lícita, configurando-se num verdadeiro direito subjetivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, enquanto condição para a segurança jurídica das relações tributárias.*”, <http://lexit.informador.pt/biblioteca/0B1A.0762/Direito-Fiscal/Codigo-do-IRC/Capitulo-III-Determinacao-da-materia-coletavel/Seccao-VI-Disposicoes-comuns-e-diversas/Subseccao-I-Correcoes-para-efeitos-da-determinacao-da-materia-coletavel/Artigo-63-Precos-de-transferencia>

²¹ NABAIS, José Casalta, *A liberdade de gestão fiscal das empresas*, página 25

²² Relativamente ao período de tributação em sede de IRC, <http://www.deloitte-guiafiscal.com/irc/periodo-de-tributacao>

²³ <http://oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>

²⁴ SANCHES, Saldanha (2010), *As duas Constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso, Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas da Contabilidade e Fiscalidade*, página 109, VidaEconómica

este planeamento funciona dentro de limites estritos de legalidade para não se retirarem desvantagens desproporcionadas para as empresas e afetarem a normal concorrência entre as organizações.²⁵

Daqui se conclui a essencialidade de demonstração do planeamento fiscal nas opções tributárias que as empresas têm obrigatoriamente que assumir. Assim, à atividade empresarial subjaz um princípio que procura uma *“otimização da fatura fiscal”*²⁶ que *“deveria estar sempre subordinada à maximização do valor da empresa”*²⁷, possuindo uma estratégia fiscal declarada baseada nas expectativas da organização, moldando a sua opção na utilização de alternativas mais favoráveis ao seu dispor.

Relativamente aos limites do planeamento fiscal, segundo SALDANHA SANCHES, existe uma dupla função para a norma fiscal. Por um lado, é uma regra de conduta para o sujeito passivo, sendo que por outro lado serve de modelo para os tribunais fundamentarem as decisões administrativas *“atribuindo deste modo um significado comunicativo ao texto da norma”*²⁸, postulando no espaço comunitário planos antiabuso e *“um conjunto de direitos que tem como origem as liberdades económicas atribuídas pelos tratados.”*²⁹

Quanto à temática da decisão contabilística, ela é constituída *“por um conjunto de regras de natureza técnica (no sentido de princípios que resultaram da prática contabilística) mas que se transformaram em normas jurídicas cogentes por força da remissão contida num texto normativo”*³⁰, sendo que *“a obrigação de proceder a um registo circunstanciado da atividade da empresa (...) decorre necessariamente da existência da atividade comercial”*³¹ na medida em que *“as operações contabilísticas (...) constituem (...) parte essencial.”*³²

²⁵ *“A importância e atualidade “urgente” do tratamento de temáticas como a “fraude” e o “planeamento fiscal abusivo” tem levado os Estados a introduzir medidas inovadoras, que se alongam para além das fronteiras, as chamadas “medidas anti-abuso”, indispensáveis no entanto em qualquer ordenamento jurídico-fiscal desenvolvido, centrando-se também em medidas mais ativas ou “defensivas”, consoante a perspetiva do problema, do tipo, troca de informações interna e internacional e colaboração dos consultores e técnicos fiscais.”*, TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 113, Almedina

²⁶ <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2007/Fiscalidade.pdf>, por COSTA, Armindo Fernandes

²⁷ <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2007/Fiscalidade.pdf>, por COSTA, Armindo Fernandes

²⁸ SANCHES, Saldanha (2006), *Os limites do planeamento fiscal*, página 256, Coimbra Editora

²⁹ SANCHES, Saldanha (2006), *Os limites do planeamento fiscal*, página 261, Coimbra Editora

³⁰ SANCHES, Saldanha (2000), *A quantificação da obrigação tributária*, página 199, Lex-Edições Jurídicas

³¹ SANCHES, Saldanha (2000), *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Problemas Jurídicos da Contabilidade*, página 14, Coimbra Editora

³² SANCHES, Saldanha (2000), *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Problemas Jurídicos da Contabilidade*, página 15, Coimbra Editora

As empresas podem optar por critérios de “*evitação dos impostos*”³³, desde que não se viole a lei na procura da evasão fiscal “*nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários*”³⁴. Atualmente, estas manobras são evitadas através de determinadas cláusulas antiabuso, presentes no nosso sistema fiscal, complementando a ideia instituída por SALDANHA SANCHES ao afirmar a introdução de cláusulas que limitem a arbitrariedade das decisões empresariais que se consagra em “*aquilo que o sujeito passivo pode e não pode fazer. As habilidades fiscais, a destreza fiscal deixam de ser possíveis (as operações artificiosas e fraudulentas que têm como fim principal ou exclusivo a obtenção de uma poupança fiscal mediante a fraude à lei) e o sujeito passivo passa a ter o seu comportamento julgado de acordo com este critério*”³⁵, sendo que o mesmo autor defende que a evolução legislativa tende a adotar um fundamento legal no respeitante ao planeamento fiscal, na medida em que não sejam praticadas atividades artificiosas ou criativas que potenciem a fraude fiscal com o propósito de obtenção de economias fiscais.³⁶

As organizações podem seguir diversos caminhos no que diz respeito a alcançar metas contabilísticas, que serão o espelho das mesmas para efeitos fiscais. A ponderada liberdade aqui oferecida às empresas tem como referência a mais eficaz gestão empresarial possível, cujo resultado será a mais oportuna decisão contabilística.

Para esse efeito, mencionar ainda que “*a obrigação de possuir contabilidade organizada não é um ónus, ou “carga”, mas antes um verdadeiro dever público decorrente da obrigação mercantil e da obrigação tributária.*”³⁷ A obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada por algumas empresas³⁸ prende-se com dois objetivos essenciais: a demonstração dos resultados de forma rigorosa, específica e pormenorizada³⁹, de modo a refletir integralmente os dados da empresa (sujeição aqui a avaliação indireta por parte dos organismos públicos); perceber a

³³ Cfr. caad.org.pt, referente ao processo nº555/2015-T

³⁴ Cfr. caad.org.pt, referente ao processo nº555/2015-T

³⁵ Cfr. caad.org.pt, SALDANHA SANCHES (2009), *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, pp. 49-50, Coimbra Editora, referente ao processo nº555/2015-T

³⁶ Cfr. caad.org.pt, SALDANHA SANCHES (2009), *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, pp. 49-50, Coimbra Editora, referente ao processo nº555/2015-T

³⁷ COSTA, Suzana Fernandes (2016), “*Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal*”, Página 39, SFC Advogados

³⁸ Sobre o art. 75º da LGT, VASQUES, Sérgio (2015), *Manual de Direito Fiscal*, página 94, Almedina

³⁹ Quanto ao Regime Simplificado “*trata-se de um sistema indiciário de determinação do rendimento. Aceita um menor rigor na determinação da matéria coletável, tendo como “contrapartida” uma redução dos deveres de cooperação dos sujeitos passivos, nomeadamente no tocante a obrigações contabilística.*”, MORAIS, Rui Duarte (2007), *Apontamentos ao IRC*, página 171, Almedina

natureza e a amplitude do imposto. Resulta de imposição legal para os sujeitos passivos elencados no art. 123º do CIRC, sendo que os não abarcados podem optar por esta modalidade de apresentação, que apresenta como principais vantagens o rigor, a transparência e a eficiência da organização, permitindo, num plano ótimo, uma dedução dos encargos a demonstrar. As grandes desvantagens residem na obrigatoriedade de recorrer a um técnico especializado que legitime e autentique os resultados (vulgo Contabilista Certificado) e na premissa que daí para a frente estará sempre presente: a da conservação da documentação fiscal segundo os prazos legais previstos.

Estes dados são particularmente importantes quanto às PME(s). Se as grandes empresas e multinacionais são obrigadas, pelo valor patrimonial, à apresentação destes dados, as pequenas e médias empresas têm um desafio: optar por um maior rigor e estabilidade da informação, com custos derivados, ou manter simples registos, mas com maior solução a nível financeiro. As opções iniciais das empresas condicionam toda a atuação destas e são passíveis de alterar as obrigações e todo o potencial de crescimento destas.

Esta questão é particularmente relevante, nomeadamente em Portugal, onde a maioria das empresas são pequenas, sendo essenciais para um mercado concorrencial e aberto, mas que não representam grande receita pública. Contudo, e na outra face da moeda, também será complicado evoluírem se não alterarem o modelo de apresentação de resultados contabilísticos. No fundo, o que se sugere é que estas empresas necessitam de muito tempo para se tornarem mais competitivas, obrigando-as a ser austeras para depois dar um passo em frente. Do ponto de vista fiscal e económico é necessário criar condições para estas evoluírem sob pena de as receitas públicas serem cada vez mais diminutas ou inconstantes.

Capítulo II

2.Contabilidade e Fiscalidade

2.1 A relação entre Contabilidade e Fiscalidade

A Contabilidade e a Fiscalidade assumem-se como duas ciências dependentes, mas com uma conexão própria em virtude da sua incidência. Assim, *“a lei fiscal prevê uma conexão formal entre a forma de apuramento da base tributável e o lucro apurado para efeitos comerciais”*, sendo que o Direito Fiscal, desta forma, consagra que a determinação do lucro tributável é

baseada no Direito Contabilístico.⁴⁰ Assume, assim, particular relevância neste contexto a interdependência e ligação natural entre os preceitos legais e as exigências contabilísticas,⁴¹⁴² que se transformam e realizam no comportamento particularmente requerido a cada organização.⁴³ Assim, e na determinação do lucro tributável ou lucro fiscal (em sede de IRC e de IRS) referir que “*entre o direito fiscal e o direito da contabilidade estabelece-se, desse modo, uma relação que se costuma representar como de dependência,*” ou seja, o lucro que vai ser alvo de imposto é alcançado por conceitos não meramente ou estritamente fiscais, recorrendo a preceitos contabilísticos e aos seus princípios norteadores.⁴⁴ Transmitimos, portanto, a ideia de que o direito necessita de técnicas contabilísticas independentes e próprias da disciplina contabilística para ser mais eficaz e completar o seu propósito, não afetando a sua identidade. Nesse contexto, e apoiado nas afirmações de SUZANA FERNANDES DA COSTA, podemos dizer que a determinação da matéria coletável das pessoas coletivas, em sede fiscal, resulta diretamente de preceitos contabilísticos. Neste sentido, e “*para salvaguardar o crédito tributário, o legislador não resiste a impor por via normativa determinadas correções às regras contabilísticas e a influenciar o próprio conteúdo das normas de reconhecimento, valorização, processamento, e forma de relato dos factos patrimoniais a tributar. A hipervalorização desta função da contabilidade pode levar à insatisfação das necessidades dos restantes utilizadores da informação contabilística.*”⁴⁵ Elenca-se aqui uma dependência parcial ⁴⁶ que não coloque em causa a autonomia e completude da Contabilidade e da Fiscalidade. Contudo, só uma convergência instrumental adequada à realidade das instituições pode responder a todas as

⁴⁰PALMA, Clotilde Celorico (2011), *Algumas Considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade – Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, páginas 626 e 627

⁴¹ Referir o preceituado no CNC (missão de “no domínio contabilístico, emitir normas, pareceres e recomendações relativos ao conjunto das entidades inseridas no setor empresarial e setor público, de modo a estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza, contribuindo para o desenvolvimento de padrões de alta qualidade da informação e do relato financeiro das entidades que apliquem o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a Normalização Contabilística para Microentidades (NCM) e o Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) bem como promover as ações necessárias para que as normas de contabilidade sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas.”

⁴² Menção aos princípios contabilísticos geralmente aceites e à EC (Estrutura Concetual) do SNC (princípio da comparabilidade, relevância, fiabilidade, compreensibilidade) e aos respetivos pressupostos subjacentes (regime do acréscimo e continuidade).

⁴³ “*Se num sistema como o nosso, como em todas as ordens jurídicas europeias continentais “a lei é base estrutural e o ponto de partida positivo da nossa juridicidade” a ausência de tal base não pode deixar de ser uma fonte permanente incerteza e insegurança jurídica*”, SANCHES, Saldanha, Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, página 40, Coimbra Editora

⁴⁴VASQUES, Sérgio (2015), Manual de Direito Fiscal, página 94, Almedina

⁴⁵COSTA, Suzana Fernandes (2016), “*Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal*”, SFC Advogados, Página 39

⁴⁶Relativamente ao modelo de dependência parcial, da SILVA, João Miguel Gonçalves, <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Fiscalidade.pdf>

obrigações legais estatuídas. Pelo que há que preservar os interesses próprios relativos à Fiscalidade,⁴⁷ isto sem descurar todos os propósitos próprios que regem a Contabilidade, assentes nas suas normas e nos respetivos planos contabilísticos⁴⁸⁴⁹⁵⁰ Todos estes considerando remetem para tentativa de definição de um direito contabilístico e da forma como se expande e se caracteriza na ordem jurídica interna, por exemplo nas “condições da sua fiscalização e a responsabilidade dos diferentes intervenientes”⁵¹, que se assume, portanto, “como um conjunto de normas específicas, que se autonomizam das normas fiscais, embora existam pontos de interseção ou aplicação cumulativa”⁵², existindo como maior problema identificado na multiplicidade de regimes que serão aplicáveis ao mesmo facto tributário.⁵³

É visível a preocupação do legislador, de acordo com SUZANA FERNANDES DA COSTA, em “assegurar o cumprimento efetivo das novas obrigações contabilísticas e a rápida adaptação dos agentes económicos às novas regras e modelos. Para esse efeito, poderia ter mantido o leque de consequências que o ordenamento jurídico português já fazia corresponder ao incumprimento das regras contabilísticas.”⁵⁴⁵⁵

Todos estes fundamentos possuem um núcleo fundamental: a proximidade entre a Contabilidade e a Fiscalidade. No quadro das empresas e, nomeadamente, para com as obrigações contabilísticas, torna-se desejável a reprodução fiel de toda a situação financeira atual da empresa, para melhor se entender o *momento* da empresa e potenciando um maior rigor na decisão estratégica no que concerne à prática fiscal e contabilística. A sua relação torna-se relevante no que concerne ao apuramento total do imposto e, por consequência, na atribuição de deveres acessórios.

⁴⁷ PALMA, Clotilde Celorico (2011), *Algumas Considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade – Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, página 651

⁴⁸ O artigo 17º do CIRC sobre a forma como toda a contabilidade deve estar organizada e refletir todas as atividades do sujeito passivo.

⁴⁹ “O ponto essencial é que estamos perante princípios que procuram fornecer bitolas para comportamentos e decisões, cuja correção ou incorreção, traduzidas por exemplo na sua maior ou menor capacidade para determinar com exatidão o lucro(..) serão sempre apreciados com recurso a conceitos e padrões como o da boa-fé no modo como foram cumpridas exigências contabilísticas”, SANCHES, Saldanha (2000), *A quantificação da obrigação tributária*, página 207

⁵⁰ VASQUES, Sérgio (2015), *Manual de Direito Fiscal*, página 93, Almedina

⁵¹ RAYBAUD-TURRYLLO, “Pour un Droit Compatible Substantiel: Perspectives et Enjeux”, cfr. PALMA, Clotilde Celorico (2011), *Algumas Considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade – Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, página 631

⁵² TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 351, Almedina

⁵³ TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 351, Almedina

⁵⁴ Da Relação entre Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal, SFC Advogados, página 248

⁵⁵ De acordo com o artigo 14º do DL nº158/2009

2.2- A Contabilidade na U.E.

Tem-se procurado, a nível internacional (em variadas fases) uma comunhão sustentada de prerrogativas contabilísticas que visem uma harmonização contabilística (*“harmonizando as melhores práticas de relato financeiro”*⁵⁶) sem romper com preceitos legais de cada Estado, ou seja, com normas contabilísticas amplamente aceites localmente aliado materialmente a normas comunitárias. Essas normas baseiam-se, na sua génese, numa ampla divulgação de dados contabilísticos relevantes conjugado com a proteção das empresas, favorecendo o seu crescimento no espaço comunitário⁵⁷⁵⁸. Sublinha-se, portanto, a ideia de que *“a normalização contabilística tem vindo a intensificar-se ao nível internacional, por força da globalização da economia, e tem tido como promotores importantes organismos internacionais”*⁵⁹, nomeadamente o IAS/IFRS⁶⁰⁶¹ e os GAAP⁶², aliados às Normas Internacionais de Relato Financeiro. Referir, nessa perspetiva, que, *“mesmo no âmbito estritamente fiscal, é expectável que, a pedido dos cidadãos europeus ou dos tribunais nacionais, cresça a fiscalização da compatibilidade de normas fiscais internas com os Tratados.”*⁶³

O artigo 50.º do TFUE (ex-artigo 44º TCE) estabelece que terão que ser adotadas diretivas importantes no sentido de aproximar os conceitos e potenciar a troca comercial.⁶⁴ De referir, portanto, que esta *“harmonização da contabilidade e do direito contabilístico na União*

⁵⁶VASQUES, Sérgio (2015), Manual de Direito Fiscal, página 96

⁵⁷cfr. Diretiva n.º 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013 relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho

⁵⁸Consultar AGUIAR, Nina, *Tributación y Contabilidad, Una Perspetiva Histórica y de Derecho Comparado*, Ruiz de Aloza Editores, 2011

⁵⁹COSTA, Suzana Fernandes, *“Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal”*, SFC Advogados, Página 53

⁶⁰ *International Accounting Standards*

⁶¹ *“Presentation of Financial Statements sets out the overall requirements for financial statements, including how they should be structured, the minimum requirements for their content and overriding concepts such as going concern, the accrual basis of accounting and the current/non-current distinction. The standard requires a complete set of financial statements to comprise a statement of financial position, a statement of profit or loss and other comprehensive income, a statement of changes in equity and a statement of cash flows.”*, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

⁶² *Generally Accepted Accounting Principles*

⁶³ COSTA, Suzana Fernandes (2016), *Da Reforma entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal*, página 101, SFC Advogados

⁶⁴Artigo 54º da TFUE

Europeia é um processo dinâmico que tem vindo, fundamentalmente, a fazer-se através de diretivas e regulamentos.”⁶⁵⁶⁶

No fundo, o que resulta do desenvolvimento legislativo apurado foi a procura de *standards* específicos, analisados e pré-elaborados, que possuem como paradigma a aplicação por parte dos países-membros de certos requisitos e normas contabilística e fiscalmente aceites no seio europeu, excluindo situações factuais ou pré-concebidas que necessitem de um esforço europeu para aplicação generalizada pelos seus estados membros. Há, portanto, uma tentativa de harmonização e aproximação, levemente *distorcida* por força de preceitos contabilísticos fortemente enraizados. Contudo, o esforço europeu vai nesse sentido. É importante ainda referenciar o papel da jurisprudência na harmonização do direito contabilístico.⁶⁷⁶⁸

Significa esta ideia, nessa perspetiva, que a competência de harmonização da U.E. se manifestou na reforma instituída por essas mesmas diretivas contabilísticas, situação que se foi protelando e evoluindo ao longo do tempo. Refira-se a este propósito que as diretivas têm uma margem para serem adotadas e que o CNC toma opções próprias que influem na Contabilidade nacional. Postula o CNC aquando da transposição para ordenamento jurídico interno da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, através do Decreto-Lei n.º 98/2015⁶⁹, de 2 de junho, que “*tendo em conta a obrigatoriedade de transposição da Diretiva em apreço, existem situações em que a normalização contabilística portuguesa se afasta das normas internacionais de contabilidade.*” Em síntese, a procura por parte dos organismos promotores baseou-se na tentativa de potenciar o investimento (local e no

⁶⁵COSTA, Suzana Fernandes (2015), “*A Contabilidade na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*”, cfr. http://www.sfcadvogados.pt/download/artigo_revista_toc_181.pdf

⁶⁶Nomeadamente no que concerne à quarta diretiva de 78/660/CEE, de 25 de julho de 1978, relativa às contas anuais de determinado grupo de sociedades; a sétima diretiva de e a sétima diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, relativa a contas consolidadas; a oitava diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. Entretanto, foi aprovada a diretiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, que veio revogar as anteriores diretivas contabilísticas; o regulamento (CE) n.º 1 606/2002, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

⁶⁷Cfr. COSTA, Suzana Fernandes (2016), *Da Reforma entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal*, páginas 78 e seguintes, SFC Advogados, nomeadamente o caso BIAO (processo C-306/99), Acórdão Tomberger (processo C-234/94), DE+ES (processo C-257/97), processos Daihatsu (C.97/96) e Springer (C-435/02 e C-103/03), que, segundo a mesma fonte na respetiva página 80, “*reconhecem de forma ampla o direito à consulta das contas anuais das sociedades*”

⁶⁸COSTA, Suzana Fernandes (2016), *Da Reforma entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal*, página 100, SFC Advogados, que estabelece que “*a maior parte da jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta prende-se com as liberdades fundamentais*”

⁶⁹<http://www.moneris.pt/noticia.php?cod=1429>

espaço europeu – por exemplo no caso das PME's⁷⁰ na adoção de normas internacionais de contabilidade e na sua integração pelo SNC), conferindo mecanismos que evitem a dupla tributação, incentivando a expansão mercantil, tentando ao mesmo tempo enraizar ideais e conteúdos que potenciem um mercado livre e entendimentos contabilísticos diferentes, mas perceptíveis e compreendidos dentro de outro sistema normativo. Ou seja, que seja simples para as empresas aceder aos mercados, não devendo as políticas fiscais individuais influir em decisões estratégicas ou que afetem a competitividade. Esta *harmonização* foi alvo de reformulações, mas com o intuito próximo da premissa de “*liberdade de estabelecimento e a aproximação das legislações tendo em vista a criação e funcionamento do mercado comum.*”⁷¹

Em suma, as políticas europeias sempre procuraram assegurar um caminho que permitisse encontrar uma resposta única, que balizasse questões fundamentais no seu seio, não colocando em causa premissas de cada Estado, mas tentando aproximá-lo e unificar os conceitos contabilísticos⁷².

2.2- A Complexidade do sistema fiscal

De acordo com o disposto na lei, a ideia a retirar é a seguinte: não se pode estabelecer a prossecução de todos os objetivos empresariais e simultaneamente fiscais sem uma harmonia desejável, que de momento não se verifica. Passos têm sido dados para que tal se verifique (IES, por hipótese). Mas a desburocratização, embora tenha um papel importante na realidade objetiva das organizações, facilitando-lhes o processo, não resolve o problema de base. É certo que os objetivos a prosseguir pelas diferentes empresas são vastos e diferentes, mas não se pode olvidar que o facto de existirem diversos tipos de comportamentos exigíveis fiscalmente limita o crescimento natural que certas empresas deveriam ter. Posto isto, a simplicidade do sistema é o futuro. É necessário delimitar melhor as circunstâncias que dão azo à aplicação das obrigações, aproximando as empresas ao sistema. Mas uma simplicidade que se verifique na

⁷⁰ Regulamento 166/2002, de 19 de julho, sendo que foram criadas as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para as Pequenas e Microempresas, autonomizadas após o acolhimento pelo CNC das Normas Internacionais de Contabilidade, tornando mais acessível o cumprimento das exigências contabilísticas.

⁷¹ COSTA, Suzana Fernandes (2016), *Da Reforma entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal*, página 58, SFC Advogados

⁷² Numa perspetiva de direito comparado, consultar LANG, Michael and VANISTENDAEL, Frans, *Accounting and Taxation&Assesment of ECJ, Case Law*, 2007, EATLP, Congress, Helsinki, 7-9, June, 2007

perspetiva *qualitativa* e *unitária* de um sistema fiscal abrangente.⁷³ A OCC, inclusive, vai sugerindo alterações que propiciem uma aproximação para com a legislação fiscal, nomeadamente referindo que “*a falta de objetividade e clareza das normas fiscais e das instruções administrativas é um relevante fator de complexidade e uma fonte de litígios entre os contribuintes e a AT*”⁷⁴, sugerindo uma revisão legislativa que permita estabelecer bases mais duradouras e vincadas, adaptada ao momento, simplificando-se o processo e reduzindo-se o número de alterações. Outro dos considerandos prende-se com a divulgação das circulares da AT, mais frequentes, perspetivando uma “*uniformização de entendimentos*.”⁷⁵ Resulta do mencionado que as preocupações por parte dos sujeitos passivos atualmente é a de evasão fiscal e a fuga ao regime da transparência fiscal, apesar das vantagens que vão sendo conferidas aos sócios, retirando o propósito deste mesmo regime.⁷⁶ Daqui se vislumbra que “*a complexidade dos nossos regimes legais fiscais não resulta (ainda) de uma densificação excessiva, também é verdade que o exemplo das legislações fiscais mais complexas nos serve para compreender que a pormenorização e o desenvolvimento exagerado são contraproducentes*.”⁷⁷ Não se entende, todavia, que com as reformas a instaurar potenciem um descrédito ou uma legislação fiscal menos eficaz. Contudo, e dada a densificação normativa, existe a preocupação de aliar a eficácia e a simplicidade de modo a favorecer o *modus operandi* das empresas, tornando-o mais profícuo. Ora, neste sentido, cada vez mais existe a necessidade de controlo das atividades, sendo exigido documentação e comportamentos que se adequem e respondam ao requerido, nomeadamente através da difusão de mais informação, que sirva de referência à compreensão da forma como a entidade é gerida por parte dos organismos públicos, permitindo essa situação um controlo efetivo e mais sustentado que procure um tratamento equitativo entre os diferentes sujeitos. A questão aqui a resolver reside na tentativa de se entender se as obrigações assim aplicadas são suficientes para responder a todas as vicissitudes e problemáticas que vão surgindo ao mesmo tempo que são eficazes na sua aplicação.

Tendo em conta o quadro normativo, o caminho passa por aproximar as empresas, criando sobretudo condições para as mais pequenas empresas se acercarem das multinacionais, obviamente não ao nível da sua grandeza e responsabilidade, mas sobretudo ao nível daquilo

⁷³ “*a defesa do princípio da simplicidade fiscal (...) implica uma eliminação progressiva dos escalões do imposto, reduzindo deste modo os custos tanto individuais como da máquina administrativa par apuramento da taxa efetiva do contribuinte*”, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 50, Almedina

⁷⁴ https://www.occ.pt/news/propostas/propostas_legislativas_occ.pdf

⁷⁵ Mesmo que nota de rodapé n.º 74

⁷⁶ Mesmo que nota de rodapé n.º 74

⁷⁷ DOURADO, Ana Paula (2007), *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Almedina

que poderemos considerar o *potencial de crescimento*, potenciando a concorrência e a competitividade entre as organizações e um maior nivelamento entre as mesmas, pelo menos na abordagem do mercado e de todos os fatores envolventes.

Daí, toda a alteração normativa que pressuponha a indispensabilidade de trocas de informação, da divulgação sustentada dos dados e factuais de cada empresa é amplamente benéfico para que estes resultados se alcancem. É essencial encontrar o caminho ideal que configure a maior aproximação possível entre as várias empresas no mercado concorrencial sem nunca colocar em causa a sustentabilidade e as finalidades de cada uma. Ou seja, as alterações no conteúdo/exigência possíveis destas obrigações terão sempre que se sustentar na premissa de igualdade de oportunidades e no acesso à informação relevante, sendo que uma *pormenorização do conteúdo legislativo* (não quanto ao sentido a retirar, mas quanto aos sujeitos passivos) tornaria as obrigações, as acessórias, mais adequadas à realidade do sujeito passivo, refletindo o seu objeto, valor patrimonial, finalidades e objetivos, não afetando a simplicidade que é exigível nos dias de hoje.

Ou seja, a natureza económica do imposto e a premissas de regulação social obrigam a uma procura pela simplicidade de um modo rigoroso, prático e sem desvios de intenção, que permitam a sua liquidação de forma natural e legítima.

Assim, e segundo este entendimento, as alterações no que às normas fiscais diz respeito, “*são excessivas e ou desproporcionadas.*”⁷⁸ e que deve-se procurar a simplificação do sistema fiscal, sendo que as constantes alterações legislativas acabam por resultar numa “*instabilidade*”⁷⁹ que “*afeta o contribuinte português*”⁸⁰ nomeadamente em “*interpretações incorretas da lei ou necessidade de aguardar por esclarecimentos ou interpretações vinculativas por parte da Administração Fiscal.*”⁸¹ Há que perseguir, neste ideário⁸²:

- “*Privilegiar a continuação do esforço de consolidação orçamental, salvaguardando a receita fiscal*”⁸³, postulando uma ideia basilar de continuidade, de prossecução orçamental que fomente medidas sólidas para futuro;
- Operar de forma mais efetiva sobre a despesa pública e a fraude fiscal;

⁷⁸ <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2008/Fiscalidade.pdf>, por GOMES, José Manuel Paiva

⁷⁹ Mesmo que nota de rodapé n.º 78

⁸⁰ Mesmo que nota de rodapé n.º 78

⁸¹ Mesmo que nota de rodapé n.º 78

⁸² Tendo por base soluções propostas pela OCC e pela OROC

⁸³ Mesmo que nota de rodapé n.º 78

- Aproximar a AT e os contribuintes, permitindo-lhes um acesso facilitado aos seus serviços;
- Diminuir o esforço fiscal aliado a uma receita certa, sem mais encargos para a Administração;
- Desenvolver medidas que aproximem as empresas, *ajustando* as taxas e com políticas de aproximação;
- Fomentar mais oportunidades para o crescimento das empresas sobre as várias vertentes, desenvolvendo políticas de aproximação;
- “*É necessário conseguir uma lei tão neutra quanto possível e geradora de eficiência económica*”⁸⁴, promovendo um impacto maior junto do contribuinte.

Um exemplo diz respeito à IES⁸⁵, que consiste numa forma de simplificação em grande escala, que permite o cumprimento de obrigações de natureza diferente através de um meio único. Não tem como fim a liquidação do imposto, contudo é um meio obrigatório para que tal se verifique. Tem, portanto, como propósito facilitar a vida das empresas e reduzir os custos das mesmas no que contende ao cumprimento da obrigação. Contudo, disponibilizar toda a informação (que anteriormente era distribuída por quatro quadrantes, como a Conservatória de Registo Comercial, o Ministério das Finanças, o INE e o Banco de Portugal, para diferentes fins) exige um prazo razoável para a sua verificação; o cumprimento integral do disposto fará com que a vida das empresas fique mais facilitada, tornando-a mais equilibrada e competitiva.

Na verdade, a IES provocou mais facilidade no tratamento de todas as informações a transmitir. Poderia eventualmente existir, contudo, o perigo de a informação se condensar e não serem afirmadas informações de pormenor de careçam de um tratamento aprofundado por parte de algumas das instituições a quem se prestem os dados previstos (por exemplo, o tratamento adequado dado pelo INE⁸⁶ sobre dados estatísticos: transmitir a informação por uma única via poderia criar um desfasamento da informação e não possibilitar conclusões adequadas e

⁸⁴ Mesmo que nota de rodapé n.º 78

⁸⁵ “*Reúne toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais em matéria de obrigações declarativas de natureza contabilística, fiscal (IRC, IRS, IVA e IS) e estatística. (...) a informação sobre as contas anuais das empresas é transmitida - via eletrónica - a uma única entidade.*”, AMORIM, Joaquim, Direito Fiscal – Código do IRC, Lexit, <http://lexit.informador.pt/biblioteca/0B51.0762/Direito-Fiscal/Codigo-do-IRC/Capitulo-VII-Obrigacoes-Acessorias-e-Fiscalizacao/Seccao-I-Obrigacoes-acessorias-dos-sujeitos-passivos/Artigo-117-Obrigacoes-declarativas>

⁸⁶ Instituto Nacional de Estatística

ajustadas ao pretendido). Contudo, a IES tem facilitado o cumprimento das obrigações, importante para a sustentabilidade das entidades, pelo que se tem verificado por vezes é a pretensão destas em alargar prazos de entrega, pelo volume e critério necessário da informação a dispor.⁸⁷ No quadro das empresas, cada vez com maior frequência se sublinha a importância de um princípio de simplicidade e as preocupações governamentais a esse respeito.

Outra questão reside no *Simplex* veio fazer com que fosse mais acessível realizar o cumprimento de obrigações, permitindo obter uma ampla modernização administrativa, facilitando o dia a dia das empresas. Por exemplo, possibilita a realização do IRS de forma automática, o pagamento direto de imposto ou realizar a Declaração de Remuneração para a Segurança Social. Tratam-se, portanto, de “*amplas medidas de simplificação*”⁸⁸ que pretendem proporcionar uma maior interação entre os serviços públicos e as empresas. Ou seja, esta medida aproximou (ou esse é o objetivo/ tendência) as empresas e o setor público de forma a preservar um princípio da transparência entre as entidades, fazendo com que as empresas que cumpram de forma mais célere com o requerido possam usufruir de múltiplas vantagens.

Por exemplo, os inventários tornam-se mais simples para as empresas e contêm informação relevante sobre a mesma (informação perante sobre existências, como faturas e notas de crédito); o preenchimento do IES será feito de forma mais célere e simples e acontece a eliminação parcial da declaração de retenção na fonte, de forma a que as informações a comunicar sejam feitas apenas por uma vez.

O *Simplex* também veio permitir uma interação constante e efetiva entre os organismos públicos e as empresas, conferindo vantagens para ambos os lados. No caso das empresas, vai permitindo acesso a variados serviços de forma plausível, o que se traduz numa facilidade aparente, bem como o cumprimento das obrigações se torna mais profícuo, correspondendo o seu cumprimento à obtenção de vantagens pelas empresas.

Em suma: é necessário combater a complexidade e a grande quantidade de obrigações existentes, que potenciam custos de contexto, diminuem a competitividade entre as empresas e que afasta o investimento estrangeiro. Nesta senda, há que criar condições de sustentabilidade do sistema fiscal apoiado em medidas simples e realistas, adequadas à dimensão das empresas, procurando oferecer um auxílio importante para o comportamento das empresas face ao Estado.

⁸⁷ <http://www.occ.pt/pt/noticias/otoc-quer-prorrogar-entrega-da-ies-ate-final-de-julho/>.

⁸⁸ <http://simplex.gov.pt>.

3.As obrigações acessórias das empresas

3.1- Noção de obrigação acessória

O artigo 31.º, n.º 2 da LGT estabelece que *“são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”* Podem-se considerar como deveres ou atos legalmente exigíveis, atos esses instrumentais ou que emanam das necessidades da AT e do sistema fiscal, ou seja e estando no quadro de deveres acessórios, estas obrigações *legitimam ou completam*, autonomamente, a obrigação tributária principal.

Quer isto dizer que o caminho a adotar pelas empresas suscita questões legais particularmente complexas, visíveis nas exigências fiscais estabelecidas⁸⁹. Ou seja, diferentes atividades organizativas possuem diferentes declarações a apresentar, respeitando todos os princípios legais inerentes⁹⁰. Vai variar conforme a natureza/finalidade/objeto da empresa, de requisitos de apresentação particularmente exigíveis a certo tipo ou núcleo de empresas ou consagração obrigações legais face a outras. O objeto da empresa, como mencionado supra, acaba por ter um papel preponderante na determinação das obrigações acessórias, pois consagra a sua incidência normativa e o conjunto de dados a apresentar.⁹¹

Uma questão com especial relevância prática refere-se ao Dossier Fiscal é um conjunto de registos de índole fiscal, que contém todos os anos relativos ao ano fiscal introduzido por cada empresa. É demonstrativo, nomeadamente nas palavras de RUI DUARTE MORAIS, de *“um conjunto de documentos que permitirá uma primeira comprovação da verdade das (...) declarações, nomeadamente em sede de inspeção fiscal.”*⁹² do cumprimento das obrigações

⁸⁹ *“o princípio da legalidade tributária representa o tema dominante da nossa Constituição Fiscal e não poderia verdadeiramente ser de outra maneira”*, VASQUES, Sérgio (2015), Manual de Direito Fiscal, página 151

⁹⁰ Mencionar o artigo 78º do CIRC; nota quanto ao artigo 121.º do CIRC

⁹¹ Referir o disposto no artigo 53º do CIRC, sendo que *“no que diz respeito às obrigações acessórias impostas às entidades abrangidas pelo art.º 53.º do CIRC, destacamos o art.º 124.º do CIRC (...)a este propósito, note-se que, em cumprimento do disposto no n.º 2 do art.º 124.º do CIRC, os registos aqui referidos não abrangem os rendimentos das atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas a título acessório, que, a existirem, deverão constar de contabilidade autónoma, apta a permitir o controlo do lucro apurado nessas mesmas atividades. A acrescentar, refira-se que as mesmas, naturalmente, encontram-se sujeitas às obrigações declarativas previstas nos art.ºs 118.º, 119.º, 120.º e 121.º, todos do CIRC.”*, RODRIGUES, Abílio e AZEVEDO, Patrícia dos Anjos, Direito Fiscal – Código do IRC Anotado, Lexit, <http://lexit.informador.pt/biblioteca/0B10.0762/Direito-Fiscal/Codigo-do-IRC/Capitulo-III-Determinacao-da-materia-coletavel/Seccao-III-Pessoas-coletivas-e-outras-entidades-residentes-que-nao-exercam-a-titulo-principal-atividade-comercial-industrial-ou-agricola/Artigo-53-Determinacao-do-rendimento-global>

⁹² MORAIS, Rui Duarte (2007), *Apontamentos – ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, página 233, Almedina

fiscais. Conforme explicitado no art.130.º do CIRC, com a redação conferida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, os sujeitos passivos terão que manter o processo de documentação fiscal por um período de 10 anos, relativo a cada período de tributação. O mesmo será dizer que as organizações são sujeitas a uma demonstração das atividades relativas a matéria fiscal, de forma organizada. Referência, por exemplo, ao descrito no art.31.º, n.º 6 do CIRC, bem como no 49.º, n.º 6, b) e 50.º, n.º 5, que referem alguns dados a demonstrar na aquando da realização do Dossier Fiscal. De aludir que sofreu algumas alterações, requerendo mais informação e de forma mais transparente e precisa. Por exemplo, e no que concerne a esta temática, ao nível das obrigações acessórias (art.78.º CIRC) e à Declaração Periódica de Rendimentos (art.120.º CIRC).

A OCC ⁹³ defende que ainda mais informação deveria ser obrigatória no Dossier Fiscal, nomeadamente informação detalhada sobre as respetivas Demonstrações Financeiras, comprovativos de retenção na fonte, sobre o IES e sobre o Modelo 22. Promove, portanto, o cumprimento integral das obrigações e facilitando esse mesmo cumprimento.⁹⁴ Esta ideia transmite que existe a necessidade de controlo das atividades⁹⁵, sendo exigido documentação e comportamentos que se adequem e respondam ao requerido, nomeadamente através da difusão de mais informação, que sirva de referência à compreensão da forma como a entidade é gerida por parte dos organismos públicos, permitindo essa situação um controlo efetivo e mais sustentado que procure um tratamento equitativo entre os diferentes sujeitos. Nota ainda para o disposto no art.131.º do CIRC, relativamente às garantias de observância de obrigações fiscais (e do que as empresas beneficiam em cumprir as obrigações adstritas, compreendendo aqui não só as obrigações acessórias como as restantes obrigações fiscais), bem como nos art(s). 133.º e seguintes relativo aos processos de fiscalização e ao processo em si. Não deixar de referir, contudo, que estas obrigações se enquadram num quadro de obrigações dependentes da existência de obrigações principais, complementando o exposto em virtude de uma característica própria de cada empresa que resulta numa tributação baseada numa modalidade ajustada à sua condição.

⁹³ http://conteudos.otoc.pt/2012/dis1612/sebenta_dis1612_bloco3.pdf.

⁹⁴ Cfr. 130º do CIRC

⁹⁵ “Existe uma prévia tipificação legal e um *modus faciendi* único e possível por parte da Administração, reconduzindo-se à realização de uma operação aritmética de aplicação de uma taxa à matéria coletável apurada, para determinação do imposto, mas sempre nos estritos termos que constam da previsão legal”, MARQUES, Rui (2017), *A determinação da matéria coletável: O caso da liquidação oficiosa do IRC*, O Direito, Ano 149º, 2017 II, página 333, Almedina

A empresa trata-se de uma *estrutura* complexa que necessita de um tratamento cuidado no respeitante às obrigações que a si são previstas por lei. Nesse sentido, é importante para esta análise atender a todo o tipo de rendimentos, bem como o impacto em toda a atividade da organização. Assim, o artigo 13º do CIRS refere que são os sujeitos passivos de IRS. Sustenta ainda no seu artigo 28º de que forma é que se determinam os rendimentos empresariais, nomeadamente na determinação dos rendimentos empresariais fazem-se com base na aplicação do regime simplificado e com base de aplicação na Contabilidade,⁹⁶ prevendo requisitos e graduando e seriando formas de cálculo, os meios possíveis de obtenção, entre outros fatores⁹⁷.

As obrigações fiscais, portanto, são uma *parte integrante* da atividade empresarial (deveres de conduta previstos legalmente), não podendo estar dissociada da prossecução dos seus objetivos, sendo indispensável manter a empresa em conformidade com a vigente legislação, pois é fundamental, aliado à questão, uma gestão sobre os impostos, formas de pagamento e ainda mais decisivo no plano decisório e para com o futuro da empresa. Jurisprudencialmente, essa ideia tem sido conformada. Por exemplo:

*“I – Em sede de IRC, na falta de apresentação da declaração periódica, a matéria coletável subjacente à liquidação é determinada pela Administração Tributária, que procede à liquidação tendo em conta [(artigo 83º, nº1, als. b) e c) do CIRC - atual artigo 90º, nº1, als. b) e c)”*⁹⁸

*“IV - Enquanto responsável fiscal chamado a pagá-lo, o contribuinte de direito é responsável também pela falta da oportuna liquidação e cobrança desse imposto a quem efetivamente o desembolsa, ou seja, ao contribuinte de facto.”*⁹⁹

Outro ponto de reflexão prende-se com a mutação legislativa frequente e de uma adaptabilidade constante para com a lei vigente, que obriga as empresas a esforços redobrados.¹⁰⁰

⁹⁶ Nota para o artigo 20.º do mesmo diploma legal

⁹⁷ De referir ainda a possibilidade de iniciar atividade como Empresário em Nome Individual, que confere vantagens no início de atividade e que tem relevância no âmbito deste estudo, por também contender com a atividade das empresas.

⁹⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo relativo ao processo nº 00175/05.2BEPRT, de 09/02/2012

⁹⁹ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça relativo ao processo nº 04B837, de 20/12/2003

¹⁰⁰ Lei 69/2017, que “aprova o Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo, transpõe o capítulo III da Diretiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, e procede à alteração de Códigos e outros diplomas legais”, nomeadamente na obrigação de comunicação em caso de alteração dos dados identitários da sociedade e à expressa menção em caso de incumprimento das obrigações declarativas

3.2- As obrigações acessórias e os princípios fiscais

Os princípios do direito fiscal funcionam como *“barómetro da justiça e adequação do sistema fiscal português à situação legal do contribuinte bem como a um normal e regular funcionamento da administração fiscal.”*¹⁰¹ Subsumem-se como a base norteadora de toda a aplicação normativa exigível para com os contribuintes e os organismos geradores do imposto e que o liquidam¹⁰²¹⁰³. Corroborando, as obrigações fiscais respeitam-se aos mesmos princípios e reserva-se-lhes um papel importante no cálculo e definição do montante do mesmo¹⁰⁴.

Ora e para com o sistema fiscal é importante referenciar os princípios:

a) Neutralidade: relevância no quadro das empresas pois procuram a eliminação de desvantagens pelo sistema, requerendo para o efeito uma política de “imposto ideal”, apurado na imediata *“proporção da sua riqueza ou despesa.”*¹⁰⁵

b) Equidade: importante na aferição da capacidade contributiva¹⁰⁶¹⁰⁷ de cada empresa. Postula um imposto a pagar de acordo com a capacidade atual e de momento de determinada empresa. Assim, *“o critério mais usado para aferir da equidade fiscal é assim o da capacidade contributiva. Este critério exige que contribuintes com igual capacidade contributiva paguem igual imposto (equidade horizontal) e que contribuintes com maior capacidade contributiva*

¹⁰¹ TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, páginas 46 e 47, Almedina

¹⁰²Referência aos preceitos constitucionais, norteadores de toda a legislação. Referência ao princípio da igualdade como *“um princípio jurídico-constitucional, transversal a todo o ordenamento jurídico, que ao nível do Direito Fiscal se expressa na obrigação universal de todos os cidadãos se encontrarem adstritos ao pagamento de impostos”*, SILVA, António Cipriano, cfr. occ.pt, *Princípios de Direito Fiscal*, Março 2008

¹⁰³Sublinhar o princípio da segurança jurídica, da legalidade, da verdade material, cooperação, disponibilidade e inquisitório, confidencialidade e imparcialidade adstritos ao procedimento tributário. ROCHA, Freitas (2014) salienta ainda que, em matéria de procedimento tributário, *“toda a atuação procedimental deverá ser sempre a descoberta da verdade material, parecendo esta exigência estar plasmada naquilo que a LGT (art. 55.º) designa por “princípio da justiça”*”, (Lições de Procedimento e Processo Tributário, 5.ª edição, página 112, Almedina)

¹⁰⁴Artigo 13º da CRP relativamente ao princípio da igualdade tributária

¹⁰⁵TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 47, Almedina.

¹⁰⁶*“O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação (...) é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)”*, cfr. Acórdão Tribunal Central Administrativo-Norte relativamente ao processo n.º00385/13.9BEPRT, de 16/02/2017

¹⁰⁷*“A natureza das pessoas coletivas não é incompatível com o dever de pagar impostos e que este há de ser testado pelo princípio da capacidade contributiva, ainda que só uma capacidade contributiva objetiva, pois que se contenta com a existência de uma dada realidade económica e com a sua tributação proporcional”*, MORAIS, Rui Duarte (2007), *Apontamentos ao IRC*, página 6, Almedina

paguem mais (equidade vertical). A ideia subjacente a tal é a de que os encargos públicos correspondem a um esforço fiscal que deve ser dividido entre todos de forma igual.”¹⁰⁸ Desta forma, este princípio compreende a capacidade individual de cada empresa no apuramento e pagamento do imposto.

c) Progressividade: Graduação da taxas de imposto em função do rendimento obtido. Resulta da expansão prática deste princípio que os sujeitos passivos alvos de capacidade, estabelecendo que a maior carga fiscal deverá ser suportada por empresas com maior capacidade contributiva. imposto com um rendimento obtido superior deverá, naturalmente, deter taxas mais elevadas a aplicar no resultado.

d) Não discriminação: *“Papel proeminente no contexto da política fiscal da União Europeia.”*¹⁰⁹ Consagração da premissa clássica de *tratar igualmente o que é igual ou diferentemente o que é diferente*. A ideia essencial (traduzida pela livre circulação de pessoas e bens europeia) transmite a ideia de que, delimitadas as jurisdições, é necessário tratar as situações por igual em todos os Estados-Membros, não dando azo a políticas que permitam ou perpetuem situações discriminatórias na abordagem a questões fiscais suscitadas pelas entidades.

e) Territorialidade: Este princípio confere legitimidade ao Estado de efetuar a respetiva tributação que tenha correspondência com o delimitado espaço territorial.¹¹⁰ Ao nível empresarial é demonstrativo de que as empresas podem ser tributadas sob jurisdições diferenciadas, consoante o âmbito de atuação/objeto/finalidade das mesmas, podendo coexistir obrigações fiscais em jurisdições diferentes para o contribuinte, ressalvando-se aqui a problemática da dupla tributação.

f) Residência¹¹¹¹¹²: funciona, para além de princípio norteador, como critério que *“envolve tributar o rendimento independentemente do local onde é originário; i.e., a jurisdição fiscal é*

¹⁰⁸CARVALHO, Ana Sofia e da CUNHA, Ary Ferreira sob Coordenação de TEIXEIRA, Glória, em lexit.informador.pt

¹⁰⁹ TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 51, 2016, Almedina

¹¹⁰ *“A definição dos contornos do princípio da territorialidade faz-se, no sistema fiscal português, com base nos seguintes critérios: a. existência de estabelecimento estável localizado em território português e b. definição e tipos de rendimentos sujeitos a retenção na fonte a taxas reduzidas. Em conjugação, estes dois critérios, precisam os poderes jurisdicionais fiscais do Estado português sobre os não residentes”*, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 53, Almedina

¹¹¹ *“O princípio da residência é definido no CIRC com base em dois critérios: a. critério da sede e b. critério da direção efetiva”*, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 54, Almedina

¹¹² *“O conceito “residência” não aparece definido nas convenções sobre dupla tributação. Na sequência de uma prática comum, as CDT estipulam que é uma questão que deverá ser solucionada ao nível interno pelos Estados*

exercida pelo Estado da residência do contribuinte.”¹¹³ Importa aqui reforçar a importância de estabelecimento de medidas eficazes antiabuso e de diferenciação expressa de residente e de não residente.¹¹⁴¹¹⁵

g) Nacionalidade: reserva ao Estado da nacionalidade do contribuinte a jurisdição fiscal que incide sobre o contribuinte.

h) Transparência: A intenção do legislador passa por eliminar ou reduzir de forma substancial os chamados regimes de exceção que vulgarmente são designados de paraísos fiscais e ainda os regimes fiscais preferenciais¹¹⁶, que oferecem múltiplas vantagens como isenção ou redução do imposto, diminuição de trocas de informações, ausência ou redução no volume de informações a transmitir, a natural falta de transparência e, no caso dos paraísos fiscais, inclusive ausência de divulgação da atividade correspondente. *“Um sistema fiscal que se propõe ser transparente e simples tem de reduzir ao mínimo as situações de exceção e abolir concomitantemente, o número de isenções específicas ou casuísticas e a atribuição de benefícios fiscais a certos contribuintes ou transações em particular.*”¹¹⁷¹¹⁸ A OCDE tem tido recentemente um papel ativo na tentativa de eliminação dos mesmos ou minimização dos seus efeitos práticos, tendo inclusive abolido ou modificado vários regimes fiscais preferenciais. Em última instância, este princípio tem uma aplicabilidade prática decisiva, postulando uma

Contratantes (Artigo 4º (1) CDT Itália/Portugal). No entanto, no caso de conflito de competências, as CDT oferecem algumas soluções com recurso à convenção modelo da OCDE – cfr. Artigo 4º, parágrafos 2 e 3), cfr. TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 262, Almedina

¹¹³TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 54, Almedina

¹¹⁴TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 55, Almedina, referindo que “o legislador português tem vindo a ficcionar o conceito de residência em várias situações, nomeadamente em casos de planeamento fiscal abusivo (e.g. ficciona o conceito de residência na situação de deslocalização da residência fiscal do contribuinte para um “paraíso fiscal”). Ainda aperfeiçoou o conceito de residente, introduzindo a figura de residente não habitual (ver art. 16 números 8 a 12 do CIRS).”

¹¹⁵ Importa neste campo detalhar “os critérios atributivos da qualidade de residente, minimizando potenciais dúvidas interpretativas”, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 56, Almedina

¹¹⁶ Lei 91/2017

¹¹⁷ TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 56, Almedina

¹¹⁸ OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, 1998, cfr. TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 56, 2017, Almedina, que estabelece que “Globalisation has had positive effects on the development of tax systems and has encouraged countries to engage in base broadening and rate reducing tax reforms. However, it has also created an environment in which tax havens thrive and in which governments may be induced to adopt harmful preferential tax regimes to attract mobile activities. Tax competition in the form of harmful tax practices can distort trade and investment patterns, erode national tax bases and shift part of the tax burden onto less mobile tax bases, such as labor and consumption, thus adversely affecting employment and undermining the fairness of tax structures.”, cfr. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en

transparência total sobre os dados das empresas¹¹⁹¹²⁰ e nas medidas de execução orçamental e governamental que procurem dar resposta a esta problemática.

i) Reciprocidade: De aplicação exclusivamente internacional, este princípio pretende “*um equilíbrio entre os benefícios e os custos fiscais alcançados pelos estados envolvidos.*”¹²¹No fundo, este princípio não remete diretamente para a atuação das empresas, mas sim pelo comportamento estadual na estipulação e nos contornos do imposto e das obrigações fiscais e de que maneira se harmonizam e equilibram na prática.¹²²

j) Simplicidade: Remete para a natureza das normas fiscais, desejavelmente objetivas e claras, que não suscitem procura pela interpretação, eliminando ambiguidades, “*incertezas ou contradições legislativas.*”¹²³¹²⁴

k) Eficiência: Procedimentos e normas devem traduzir um esforço legislativo para que os custos pelo Estado sejam minimizados ao máximo.

l) Não retroatividade: Referente à aplicação nas leis no tempo, princípio que tem levado a inúmeros problemas práticos.¹²⁵

3.3- As obrigações declarativas e contabilísticas enquanto obrigações acessórias

As obrigações declarativas e contabilísticas são obrigações acessórias.¹²⁶ Estas obrigações são sempre diferentes consoante a dimensão da empresa, o objeto da mesma, o escopo lucrativo ou o regime contabilístico aplicável.

¹¹⁹ “No caso específico da tributação, o princípio da transparência na OMC comporta 4 elementos fundamentais: a. a descrição do tipo de medida fiscal adotada; b. a sua função e objetivos; c. o seu custo (ou benefício) em termos de receita fiscal e d. a sua avaliação económica em termos de eficácia na prossecução dos objetivos pretendidos.”, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 58, Almedina

¹²⁰ Artigo 6º do CIRC

¹²¹ TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 59, Almedina

¹²² <https://www.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica28Agosto.pdf>

¹²³ TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 58, Almedina

¹²⁴ “Importará seguir certas diretrizes básicas tais como: a) redução dos escalões de imposto; b) eliminação da aplicação de diferentes taxas ao mesmo tipo de rendimento; c) redução das taxas marginais e, d) adoção de impostos simples e de fácil compreensão pelos contribuintes e administração fiscal”, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 58, Almedina

¹²⁵ “a questão em Portugal não está relacionada com a aplicação da lei presente a situações passadas, mas, pelo contrário, à aplicação de novas leis a circunstâncias presentes e futuras”, TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, páginas 60 e 61, Almedina

¹²⁶ Referência ao artigo 31º, nº2 da LGT

As finalidades últimas passam por materializar exigências essenciais para que seja verificado, numa dupla vertente, o consignado legalmente, adicionado de uma indispensável correspondência ao âmbito de atuação das empresas no seio da sua atividade¹²⁷, no plano fiscal e com reflexos *intra* societários e económicos. Acaba por traduzir obrigações subjacentes, dando-lhes um propósito e uma característica funcional, apresentando variáveis práticas que podem explicar a aplicação de uma obrigação em vez de outra. O certo é que a génese está na premência da troca de informação empresarial, não comprometedora da independência da empresa, aliada a uma autonomia procedimental e a uma característica diferenciadora obrigatória.

É desejável entender o porquê de certa obrigação declarativa ser tão importante em certos casos e desnecessária noutros. Melhor dizendo, ser uma obrigação para um determinado grupo de sujeitos e irrelevante para outros. A resposta está na *adequação*, no encontrar resposta em determinado comportamento para completar o imposto, para revestir a obrigação tributária de uma certa especialidade conformada legalmente, com base numa distribuição equitativa do rendimento, aproximação entre as empresas, a transparência fiscal¹²⁸, entre outras medidas que contendam com valores que moldem todo o sistema fiscal que tenha como finalidade uma clareza na transmissão da informação dos dados de cada empresa.¹²⁹

Para mais facilmente se enquadrar a questão, há que alusão aos supramencionados princípios fiscais que sempre têm que estar patentes, mormente pois “*o sistema fiscal Português tem por objetivo cumprir os princípios de direito fiscal, em regra seguidos pelos Estados-Membros da União Europeia, ou outros países desenvolvidos.*”¹³⁰ Na análise do desenvolvido nesta dissertação, todos os princípios são importantes por fiscalmente relevantes e conformadores da legislação em vigor, sendo de ressaltar a equidade e capacidade de cada empresa em fazer face às obrigações a que estão adstritas. A distribuição equitativa do rendimento, conjugação inata

¹²⁷Art. 34.º do Código Comercial

¹²⁸“*Duas diferentes motivações – justiça fiscal ou prevenção de certas formas de elisão fiscal – podem ditar que se ignorem as consequências normais que, em termos de imposto, decorrem da personalidade jurídica das sociedades, consagrando-se aquilo que, vulgarmente, é designado de transparência fiscal*”, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, página 204, 3ª edição, 2014, Almedina

¹²⁹“*Tanto a OCDE como a Comissão das Comunidades Europeias tem desenvolvido esforços consideráveis tendentes à publicitação e racionalização de particulares incentivos ou benefícios fiscais atribuídos pelos Estados-Membros*”, TEIXEIRA, Glória (2015), *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, página 75, Almedina

¹³⁰TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 46, Almedina

com a progressividade; a transparência fiscal¹³¹, por contender com valores que moldem todo o sistema fiscal, baseado na informação e clareza das transmissões.¹³²

Quanto ao conhecimento das obrigações, este verifica-se “*por portaria do Ministro das Finanças são identificadas as obrigações declarativas.*”¹³³¹³⁴ O artigo 2º do CIRC identifica os sujeitos passivos¹³⁵ da obrigação em sede de IRC, sendo que, em sede de IRS, estes vêm identificados no art. 13.º do CIRS. Ou seja, consagram-se os sujeitos onde incidem as obrigações acessórias (e nomeadamente as declarativas e contabilísticas) com reflexos na atividade empresarial.

3.3.1- Obrigações declarativas (IRS e IRC)

As obrigações declarativas e contabilísticas, como obrigações acessórias, conformam-se com uma necessidade identificada por parte dos organismos públicos concretizada através de uma declaração por parte dos sujeitos passivos sobre a atividade dos mesmos.

Nesse prisma:

Declaração de Inscrição, Alteração ou Cessação

Os artigos 118.º e 119.º do CIRC estabelecem as diretrizes essenciais que regulam o estabelecimento e o cumprimento desta obrigação. Desde o estabelecimento dos prazos legais a cumprir pelas entidades (90 dias, do momento em que se verifique a inscrição no Registo Nacional de Pessoas Coletivas na área onde possuírem sede, direção efetiva ou estabelecimento estável (“*permite tributar rendimentos de não residentes que possuam base organizativa*

¹³¹ “*Duas diferentes motivações – justiça fiscal ou prevenção de certas formas de elisão fiscal – podem ditar que se ignorem as consequências normais que, em termos de imposto, decorrem da personalidade jurídica das sociedades, consagrando-se aquilo que, vulgarmente, é designado de transparência fiscal*”, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, página 204, 3ª edição, 2014, Almedina

¹³² “*Tanto a OCDE como a Comissão das Comunidades Europeias tem desenvolvido esforços consideráveis tendentes à publicitação e racionalização de particulares incentivos ou benefícios fiscais atribuídos pelos Estados-Membros*”, TEIXEIRA, Glória (2015), *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, página 75, Almedina

¹³³ Artigo 60º-A da LGT

¹³⁴ “*A liquidação do imposto é da competência da administração fiscal, sendo feita, por regra, com base na declaração dos sujeitos passivos*”, MORAIS, Rui Duarte (2014), *Sobre o IRS*, página 201, 3ª edição, Almedina

¹³⁵ “*São sujeitos passivos de imposto, em consonância com um critério estritamente jurídico, as pessoas singulares, as sociedades comerciais e outras, conforme definido nos termos gerais do CIRC, e ainda entidades desprovidas de personalidade jurídica (entre elas se incluindo o estabelecimento estável) com residência no território português e no caso de não possuírem residência, obtendo rendimentos no país*” TEIXEIRA, Glória (2016), *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, página 117, Almedina

estável em território português”¹³⁶)), como a extensão da obrigação do imposto nos moldes mencionados (n.º3 do art.118.º e art.4.º do CIRC), ressalvado que “*são tributados em Portugal os rendimentos que, segundo os critérios de decisão contidos nesse artigo, sejam considerados como sendo produzidos no país*”¹³⁷. Os n.ºs 5 e 6 do art.118.º elencam as obrigações instituídas em caso de existirem alterações que relevem a nível legal, bem como os prazos em caso de cessação. Já no art.119.º está prevista a alteração verbal das condições iniciais, sendo necessário documento tipificado que formalize a situação quando verificada (nomeadamente quando os serviços das Finanças possuam meios informáticos adequados, haja “*serviço de finanças ou outro local legalmente autorizado*” e estejam reunidos todos os elementos necessários à efetivação da declaração). Destaque para a reiterada necessidade de transparência e clareza da informação transmitida.

No CIRS destaque ao disposto nos artigos 112.º e 114.º, que consagram os mesmos pressupostos, isto é, postula as formalidades requeridas bem como exige a reunião dos principais elementos ligados à declaração, elencando ainda os prazos que se relacionam com a obrigação. Explicita ainda elementos que se coadunam com a cessação da atividade (transferência de propriedade, extinção do uso e fruição de imóveis, quando as empresas deixam de praticar atos que se correlacionem com a atividade praticada). Breve nota ainda para o disposto no art.30.º do CIVA¹³⁸ (correlação com o art.8.º do CIRC, relativo ao período de tributação).

Em suma, esta declaração pretende instituir normas que obriguem as empresas abarcadas a algumas formalidades e apresentação de conteúdos no que concerne à inscrição ou cessação da atividade empresarial, adotando comportamentos que visem corresponder aos princípios fiscais consagrados.

Declaração Periódica de Rendimentos

O art.120.º do CIRC estabelece a Declaração Periódica de Rendimentos como uma obrigação basilar que ajuda a entender o funcionamento e a situação da empresa, sendo através desta informação que se pretende efetivar um tratamento equitativo entre as entidades. Corolário desta afirmação está no facto de a mesma ser efetuada de forma díspar consoante a natureza dos sujeitos elencados (art.8.º do CIRC; destaque para o art.90.º do mesmo diploma legal, que

¹³⁶ TEIXEIRA, Glória (2015) *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, página 99, Almedina.

¹³⁷ SANCHES, Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, página 352, Coimbra Editora

¹³⁸ Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

prevê a forma de liquidação e o procedimento subjacente, que é semelhante a não ser que haja retenção na fonte a título definitivo). Estabelece os prazos adequados às circunstâncias da constituição da empresa (prevendo também prazos no caso de cessação da atividade).

Permite determinar o lucro tributável e outros ganhos por parte dos sujeitos passivos de IRC, constituída a relação jurídica (*“a obrigação de imposto, a constituição da relação tributária, nasce com a ocorrência do facto gerador (quando este acontece ou se deve ter por acontecido), independentemente do momento e da forma da liquidação do imposto”*¹³⁹). Os n.ºs seguintes mencionam outros prazos a seguir, bem como possíveis correções (n.º 8, com os respetivos prazos mencionados) ou quando não se verifique o requisito temporal (n.º 9). De referir que esta declaração funciona como prova do pagamento de imposto.

Significa, portanto, que esta declaração acaba por, numa aceção abrangente, oferecer informações relevantes inclusive no tocante à gestão da empresa, por compreender a respetiva realidade económica e financeira. Esta obrigação acessória varia conforme a natureza e o objeto da entidade, bem como do período anual de tributação escolhido por cada organização dentro dos limites legais.

O art.57.º do CIRS pormenoriza a forma de apresentação de todos os rendimentos e *“outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária”* especificando posteriormente os termos em que se realiza e enunciando casos de especial tratamento na apresentação da mesma (n.ºs 2, 3 e 4, entre os quais os titulares de rendimentos de categoria B, para *“declaração de todos os elementos contabilísticos exigidos”*). É ainda enunciado pela lei a necessidade de prestação de esclarecimentos em caso de dúvidas ou omissões (n.º 5).

De destacar a preocupação do legislador pela clareza da transmissão da informação, reforçando o carácter urgente dessa premissa,¹⁴⁰ visível, por exemplo, na apresentação de *“documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.”* (art.128.º do CIRS).

¹³⁹MORAIS, Rui Duarte (2010), *A Execução Fiscal*, 2ª Edição. página 10, Almedina

¹⁴⁰Art. 10.º do CIRC e art. 58.º do mesmo diploma legal, que demonstra, concretamente, as situações de isenção de apresentação da declaração prevista.

Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal

O art.121.º do CIRC como que postula as orientações essenciais quanto a esta obrigação. Consagra a irrelevância da utilidade imediata da informação (informação que possa ser considerada acessória ou de menor relevo tem que ser transmitida). O conteúdo desta declaração é alterado conforme o período de tributação que for adotado (art.8.º do CIRC). Nota para o regime especial relacionado com grupos de empresas (art.69.º do CIRC) (*“tributação por lucro consolidado é o modo mais adequado de tributar sociedades em relação ao grupo, evitando quer a dupla tributação, quer as possibilidades de redução ilegítima da dívida fiscal”*¹⁴¹) e com a determinação do lucro tributável através de métodos indiretos (art.57.º do CIRC e 87.º a 89.º da LGT).

Quanto ao CIRS, as orientações base quanto ao procedimento estabelecido para o cumprimento desta obrigação está previsto no respetivo art.113.º, sendo referido no n.º 1 que os destinatários são os *“sujeitos passivos de IRS (...) quando possuam ou devam possuir contabilidade organizada”*. É necessário existir uma concordância entre os dados inscritos na Contabilidade e os elementos constantes nas declarações enviadas.

Referir, portanto, que esta declaração acaba como que por postular a obrigação de estruturar a contabilidade, de forma a que esta sirva de apoio na tomada de decisões ao nível da gestão da empresa e seja um espelho fiel da imagem da organização. A tributação do lucro vai variar conforme a natureza da empresa e a informação transmitida nesta declaração.

Declaração financeira e fiscal por país

No respeitante a esta temática, pretendeu o legislador reforçar a necessidade de apresentação adequada à realidade dos grupos multinacionais com rendimentos consolidados suficientes para apresentação desta declaração. Assim, *“o legislador criou uma obrigação acessória específica para as entidades residentes que integrem grupos multinacionais, que passam a estar obrigadas a apresentar uma declaração, que deve conter, de forma agregada, por cada país ou jurisdição fiscal de residência das entidades que os integram ou de localização de estabelecimento estáveis, um conjunto alargado de informação.”*¹⁴² Esta obrigação vem prevista no art. 121º-A do CIRC. A primeira ideia de relevo a retirar é a importância da conformação com a ideia de que os grandes grupos multinacionais, mediante umas

¹⁴¹SANCHES, Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição página 361, Coimbra Editora

¹⁴²lexit.informador.pt/biblioteca/

determinadas demonstrações financeiras consolidadas, serem obrigadas por lei a apresentar as respectivas declarações de rendimentos. Posteriormente consagra a necessidade de publicidade do estado da empresa, nomeadamente ao nível do cumprimento de todas as exigências fiscais, o estado atual e anterior do grupo, montantes pagos e devidos em sede de IRS e IRC, demonstrada pela “*declaração de informação financeira e fiscal inclui de forma agregada, por cada país ou jurisdição fiscal.*” Ou seja, acaba por se criar uma obrigação específica, com sujeitos determinados, que vise a troca de informação e a obrigatoriedade destas mesmas entidades previstas neste artigo apresentarem declarações de rendimentos, desde a entidade-mãe às entidades constituintes, ficando estas obrigadas ainda a prestar todos os esclarecimentos necessários à AT.

Quanto aos requisitos gerais de relato, o art.121.º-B do CIRC consagra, para os devidos efeitos legais, a obrigatoriedade da informação por parte de entidade constituintes, tendo o duplo dever de providenciar junto da entidade-mãe “*todas as informações necessárias para que possa cumprir as suas obrigações de apresentação de uma declaração por país*” e de apresentar os dados em conformidade com a lei. É relevante, essencialmente, em empresas que laboram em Portugal, mas cuja entidade-mãe possui sede fiscal noutro país.

Declaração de Substituição

Estabelece o CIRC, no seu artigo 122.º, as condições em que pode ser utilizada a declaração de substituição.

Da letra da lei se retira a utilidade conferida a esta declaração, que apenas se torna verdadeira obrigação verificados os requisitos em questão. O n.º 3 do mesmo artigo estabelece a possibilidade de decisão administrativa ou de sentença superveniente, e o n.º 4 prevê o alargamento dos prazos de caducidade caso essa decisão seja verificada.

Portanto, esta declaração corrige situações posteriores ao ato de constituição que relevem ao ponto de, *per si*, gerar uma obrigação autónoma e diferenciada, havendo uma necessidade regulada por lei se as entidades apresentarem uma declaração onde corrigem questões relativas, nomeadamente, a um pagamento integral de imposto.

3.3.2- Obrigações contabilísticas (IRS e IRC)

O artigo 123.º do CIRC estabelece as obrigações contabilísticas a apresentar/cumprir pelas empresas no qual se destaca a diferença existente se se verificar ou não direção efetiva em território português (ou estabelecimento estável), visando com isso a obrigatoriedade de Contabilidade Organizada sob o Regime Simplificado de Escrituração (art.124.º do CIRC); a necessidade de apresentação de documentos justificativos, bem como um registo cronológico das atividades realizadas; e ainda a relevância fiscal como pressuposto de importância maior por contender com a finalidade da obrigação. Não são permitidos atrasos de relevo na execução da contabilidade (art.123.º, n.º 3), demonstrativo da importância da mesma para a prossecução dos fins da empresa, consagrado legalmente.

Destaque ainda para o disposto no art.125.º do CIRC (centralização da contabilidade ou da escrituração, estabelecendo normas que fixam se uma empresa com determinadas características utilizada a modalidade de contabilidade organizada ou de simples escrituração), bem como no 117.º do CIRS (que remete para o 123.º do CIRC) e no 116.º do mesmo diploma legal (para o sujeito passivo que não tenha contabilidade organizada). Do preceituado se conclui que esta obrigação como que deixa entreaberta a possibilidade de escolha por uma opção que vise a escolha da contabilidade organizada, conferida por lei e que reafirma a necessidade de atualizar a informação contabilística de forma a que os dados possuídos sejam mais fíaveis e atualizados à dinâmica de cada entidade.

A Contabilidade das empresas assume, portanto, cada vez mais preponderância, quer para efeitos fiscais quer para o conhecimento da realidade da empresa. Esta declaração visa não apenas controlar, a nível fiscal, as empresas como possibilita que as mesmas assegurem dados concretos e realistas inscritos na respetiva contabilidade.

Outras obrigações acessórias

Alguns pressupostos de relevo não encontram correspondência imediata nas obrigações anteriores, bem como o facto de existirem certas formalidades e comportamentos a adotar que mereceram consagração legal por parte do legislador, não possuindo autonomia suficiente para instituir uma categoria única de obrigação acessória, mas cuja essencialidade se afere ao caso concreto de cada empresa, e variando conforme a natureza/finalidade/objeto, do imposto ou de outras obrigações legais.

Por exemplo, o art.128.º do CIRC refere algumas obrigações a entidades que devam efetuar retenção na fonte (119.º e 120.º do CIRS, quanto aos moldes de apresentação da declaração). O artigo 129.º do CIRC refere-se “às entidades intervenientes no mercado de valores mobiliários quando se trate de titulares que sejam sujeitos passivos de IRC”, remetendo para os art.(s)125.º e 138.º do CIRS. O art.130.º refere o processo referente à Documentação Fiscal, *maxime* os sujeitos passivos têm que manter em boa ordem um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação durante 10 anos.¹⁴³ Nota ainda para o disposto no art.131.º do CIRC, relativamente às garantias de observância de obrigações fiscais (e do que as empresas beneficiam em cumprir as obrigações adstritas, compreendendo aqui não só as obrigações acessórias como as restantes obrigações fiscais), bem como nos art(s). 133.º e seguintes relativo aos processos de fiscalização e ao processo em si.

No CIRS a obrigatoriedade de emissão de recibos e faturas (art. 115.º) e da autonomização de uma obrigação para com determinados sujeitos passivos referenciados, como as entidades emitentes de valores mobiliários ou notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares ou as entidades emitentes e utilizadoras de títulos de compensação extrassalarial, ou para com as operações das empresas, como com instrumentos financeiros, aquando da atribuição de subsídios, dos encargos, dos representantes de entidades não residentes, no registo ou depósito de valores mobiliários ou na documentação fiscal (art.(s) 120-º a 131.º do CIRS).

Todas estas obrigações foram enquadradas num âmbito de exigibilidade de um comportamento declarativo em virtude da atividade ou de valores do sistema fiscal na relação com o contribuinte e na proporcionalidade das declarações, tendo em vista potenciar a competitividade, a lisura no comportamento das entidades, a transparência e a aproximação das empresas no mercado. Não deixar de referir, contudo, que estas obrigações se enquadram num quadro de obrigações acessórias, dependentes da existência de obrigações principais, complementando o exposto nas obrigações anteriores em virtude das características ou do setor de atividade de cada empresa, das quais vai resultar uma tributação em concordância com as mesmas.

¹⁴³Art. 117.º, n.º1,c) do CIRC

3.3.3- As obrigações acessórias e os Preços de Transferência¹⁴⁴¹⁴⁵

A título exemplificativo e de maior relevância prática, ao nível dos preços de transferência as diferentes empresas estão sujeitas a obrigações fiscais diferenciadas. Redige o artigo 63^{o146} do CIRC que o sujeito passivo deve manter a documentação fiscal organizada nos termos do artigo 130.º, nomeadamente nos “*atos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respetivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou métodos utilizados.*” Retiramos do exposto a obrigatoriedade em manter toda a documentação relativa a esta matéria por parte das empresas, sendo esta obrigação transversal a todas elas, nomeadamente divulgação de todas as alterações relevantes a respeito. O que aqui vai variar é o valor patrimonial adquirido pela entidade, que forçosamente obriga a apresentação do CbC Report¹⁴⁷ ou da IES¹⁴⁸¹⁴⁹, sendo obrigatória a demonstração de resultados e as justificações respeitantes. Ora refere, com este intuito, o número seguinte deste mesmo artigo que o sujeito passivo deverá

¹⁴⁴ “Os acordos prévios sobre preços de transferência visam a fixação de um conjunto de critérios adequados à determinação dos preços de transferência relativos a determinadas operações, durante um determinado período de tempo”, NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo (2017), Contencioso Tributário, página 350, Almedina

¹⁴⁵ Estabelece o 130.º, n.º 4 que “em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63º” se aplica o disposto no n.º 1 do artigo 130.º; significa que quanto a esta matéria há como que uma obrigação que ganha importância devido ao conteúdo/volume/especificidade da atividade.

¹⁴⁶ AZEVEDO, Patrícia dos Anjos refere que “o objetivo será o de evitar a elisão fiscal, conseguida através da simulação ou da prática de preços demasiadamente altos ou excessivamente baixos entre entidades que se enquadrem na situação de relações especiais (cfr. elenco exemplificativo bastante amplo presente no n.º 4 do atual 63.º do CIRC). Cfr. Código Fiscal Anotado-IRC, <http://lexit.informador.pt/biblioteca>

¹⁴⁷ “Encontram-se obrigadas a apresentar, relativamente a cada período de tributação, uma declaração de informação financeira e fiscal por país ou jurisdição fiscal (ou CbC Report) as entidades residentes que, cumulativamente, (i) estejam obrigadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas; (ii) detenham ou controlem, direta ou indiretamente, uma ou mais entidades em países ou jurisdições fiscais distintas; (iii) apresentem rendimentos consolidados iguais ou superiores a € 750.000.000 no exercício imediatamente anterior; e (iv) não sejam detidas por entidades também elas obrigadas a apresentar declaração semelhante.”, cfr. <https://www.pwc.pt/pt/pwcinfisco/guia-fiscal/2017/irc.html>

¹⁴⁸ “A IES consiste numa nova forma de entrega, por via eletrónica e de forma totalmente desmaterializada, de obrigações declarativas de natureza contabilística, fiscal e estatística.”, cfr. ies.gov.pt.

¹⁴⁹ Ou ainda através dos chamados acordos prévios, sendo que “é possível solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência, com carácter unilateral, bilateral ou multilateral, com o objetivo de definir os termos e condições a praticar em operações comerciais e financeiras realizadas com entidades relacionadas. Os requisitos e condições para a celebração destes acordos prévios estão regulamentados na Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho.”, cfr. <https://www.pwc.pt/pt/pwcinfisco/guia-fiscal/2017/irc.html>

indicar na declaração anual contabilística e fiscal as entidades com quem estabeleceu relações especiais e no montante das operações realizadas, mantendo toda a documentação relativa aos preços de transferência praticados.

Existe, portanto, o reporte de resultados e de demonstrações financeiras consolidadas quanto a concretas empresas cuja obrigatoriedade de apresentação dos mesmos se efetue nestes termos. É particularmente importante referir o requisito do âmbito de atuação em mais do que uma jurisdição, requisito esse cumulativo e indissociável. Daí se extrai a conclusão de que, “*em consonância com as orientações da OCDE, o CIRC indica vários métodos para determinação dos preços de transferência que poderão ser utilizados tanto pelo contribuinte como pela administração tributária. De entre os métodos eleitos, estabeleceu o legislador uma hierarquização com preferência pelo método do preço comparável de mercado*”¹⁵⁰¹⁵¹¹⁵², sendo, portanto, plasmada a ideia das diferentes respostas oferecidas consoante as organizações a que se refere.

3.3.5- OE 2017 e as obrigações acessórias (Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

O OE 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 de setembro, que aprova o Orçamento de Estado para 2017) desenvolveu reformas que influenciam diretamente a atividade empresarial. Não afetou as empresas da mesma maneira que o anterior Orçamento, mas modificou a abordagem das empresas na apresentação de documentação fiscal e na organização da mesma. Deste modo, “*as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, devem dispor de capacidade de exportação dos ficheiros conhecido como SAF-T (PT)*”¹⁵³, Ou seja, todas as entidades abrangidas (com contabilidade organizada a partir de meios informáticos) deverão ter capacidade para suportar o meio informático em questão, organizando a sua contabilidade por meio dele e desta maneira cumprirem a obrigação¹⁵⁴ O foco, no estritamente

¹⁵⁰TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, páginas 122 e 123, Almedina

¹⁵¹Nº9 da Convenção Modelo da OCDE

¹⁵²Cfr. Lei 98/2017, de 24 de agosto, que Regula a troca automática de informações obrigatória relativa a decisões fiscais prévias transfronteiriças e a acordos prévios sobre preços de transferência e no domínio da fiscalidade, transpondo as Diretivas (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, e (UE) 2016/881, do Conselho, de 25 de maio de 2016, e procedendo à alteração de diversos diplomas

¹⁵³Referência ao DL n.º302/2016

¹⁵⁴ Fonte: PwC

virado para as obrigações acessórias, passou a residir na informatização, simplicidade e desburocratização e na maior facilidade e acesso dos dados das empresas, verificando-se ainda um aditamento ao CIRC. No restante, alinhou pelo diapasão do anterior Orçamento: sustentabilidade, estabilidade e aumento de exigência e rigor na transmissão da informação. O OE 2107 vem apostado na tentativa de “concretizar a trajetória de redução da carga fiscal iniciada com o OE 2016”¹⁵⁵, assente em medidas governamentais que potenciem:

- “Medidas de apoio às empresas e ao investimento
- Medidas que simplificam a vida das pessoas e a atividade das empresas;
- Medidas de equidade fiscal;
- Combate à fraude e evasão fiscais”¹⁵⁶

Estas considerações pretendem incentivar as empresas ao financiamento através do reforço de capitais próprios, bem como redução da taxa de IRC para quem opera no interior do país e redução do prazo para a AT prestar informações vinculativas, permitindo assim um enquadramento de todas as operações fiscais.¹⁵⁷ De realçar ainda para a desburocratização implementada, nomeadamente com “eliminação das obrigações declarativas de IRC para entidades que auferiram apenas rendimentos não sujeitos”¹⁵⁸, o combate à evasão fiscal através do apoio e cooperação de administrações fiscais estrangeiras, visando a uma estabilidade fiscal mais eficaz.

Na comparação com o OE 2016, este alterou com alguma preponderância a estabilidade de algumas empresas. As taxas de IRC mantiveram-se iguais ao ano anterior (em nome da “estabilidade fiscal”¹⁵⁹), havendo, contudo, algumas mudanças que modificam as obrigações declarativas das empresas. As principais alterações verificadas residiram na necessidade de tornar a informação a declarar mais ampla, bem como na forma em como a informação subjacente à obrigação é realizada. Assim, e no relativo à reforma instituída pelo OE 2016, ressalta-se as mudanças verificadas no Modelo 22 (nomeadamente para as entidades não residentes e sem estabelecimento estável); alteração do prazo de conservação de documentação

¹⁵⁵URL:<http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a576376543055764d6a41784e7a49774d5459784d4445304c305276593356745a57353062334e545a585276636d6c6861584d7654555974546d393059555634634778705932463061585a684a5449775430556c4d6a41794d4445334c6e426b5a673d3d&fich=MF-NotaExplicativa+OE+2017.pdf&Inline=true>

¹⁵⁶Mesmo que a nota de rodapé n.º 155

¹⁵⁷Mesmo que a nota de rodapé n.º 155

¹⁵⁸Mesmo que a nota de rodapé n.º 155

¹⁵⁹ Referência governamental aquando da entrada em vigor da lei n.º 7-A/ de março.2016, de 30 de março

fiscal e de registos contabilísticos (12 para 10 anos, a partir de 1 de janeiro de 2017); e ainda, quanto à informação financeira e fiscal de grandes grupos multinacionais (conjunto alargado de informação nos meses subsequentes à data de vencimento do imposto, art.121.º-A do CIRC, *aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março*). Este aumento de obrigações acessórias (consequência natural do aumento de tributação) para com os grandes grupos multinacionais provoca ainda a obrigatoriedade, a partir de 2017, da apresentação da informação contida no plano *BEPS*¹⁶⁰, conhecida como *country-by-country reporting*. O plano BEPS visa o “*combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação*.”¹⁶¹, sendo que a política de cada grupo multinacional tem que ser especificada em todos os países onde haja, por exemplo, rendimentos obtidos, resultados transitados, o valor dos ativos, número de trabalhadores. É o corolário das trocas de informações automáticas previstas por acordo multilateral entre Portugal e outros países da OCDE.

Outra alteração (relevante ao nível da sustentabilidade das empresas) é a redução do reporte de prejuízos fiscais (art.52.º CIRC), de 12 para 5 anos, o que vai obrigar as empresas a agilizar alguns processos; a redução no Regime Especial de Tributação em Grandes Grupos de Sociedades (art.69.º CIRC), novas regras em termos de *participation exemption* bem como novos processos de reporte para a Segurança Social.

Para as PME's a situação é relativamente diferente e a mudança não é tão radical; já para os grandes grupos multinacionais, essas mudanças introduzidas no OE 2016 pretenderam alterar o planeamento fiscal das empresas, tendo, possivelmente, de apelar a outros mecanismos legais que confirmem sustentabilidade. A informação a dispor será também diametralmente diferente, pelo que a relevância dada à informação (com repercussões também a nível contabilístico) é maior e mais significativa. Referir, portanto, que estas alterações foram concebidas na tentativa de alcançar a estabilidade das empresas, sendo que potencialmente se verificará, ao nível das obrigações acessórias, mais exigências para as empresas, não só ao nível da informação a dispor como ao nível de conservação dos registos contabilísticos e fiscais.

Em jeito de análise e no que concerne às obrigações acessórias previstas no nosso ordenamento jurídico, as alterações previstas no OE 2017 vieram trazer uma novidade que se traduz na criação de taxonomias, prevendo uma maior informatização contabilística e um acesso mais

¹⁶⁰ *Base Erosion and Profit Shifting*.

¹⁶¹ <http://deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>.

simples aos dados a divulgar pelas empresas¹⁶². A tendência visível nos últimos orçamentos visa, em grande escala, a questão da divulgação da informação contabilística e fiscal. Outra questão prende-se com as obrigações contabilísticas, em que se refere a obrigatoriedade algumas sociedades disporem de contabilidade organizada, tendo ainda que assumir capacidade de exportação do ficheiro SAF-T (PT).

No apenas relativo às políticas relevantes fiscalmente no quadro empresarial, no que concerne às obrigações declarativas e contabilísticas:

- Obrigação de faturação até ao dia 20 de cada mês, referentes às faturas relativas ao mês anterior.
- Recurso a meios informáticos para apresentação das obrigações contabilísticas.
- Prazo para entrega único da declaração anual de IRS.
- Regime de tributação do lucro consolidado (no REGTS).¹⁶³

Outra alteração de relevo vem a ser dada posteriormente com a Lei n.º 98/2017, que “*regula a troca automática de informações obrigatória relativa a decisões fiscais prévias transfronteiriças e a acordos prévios sobre preços de transferência e no domínio da fiscalidade, transpondo as Diretivas (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, e (UE) 2016/881, do Conselho, de 25 de maio de 2016, e procedendo à alteração de diversos diplomas.*”

Estas alterações procuram traduzir um aumento da competitividade entre as empresas, com reflexos na receita fiscal e na tentativa de atração de investimento, reduzindo assimetrias e exigindo a grandes empresas comportamentos autónomos importantes na clarificação do estado da empresa e na forma de divulgação da mesma¹⁶⁴.

3.4 - Consequências do incumprimento das obrigações acessórias¹⁶⁵

¹⁶² “Esta ideia do ficheiro SAF-T (PT) da contabilidade simplificado (...) tornará inevitável o aparecimento de graves constrangimentos de submissão para os contabilistas certificados e graves dificuldades de armazenamento de dados por parte da AT.”, cfr. https://www.occ.pt/news/propostas/propostas_legislativas_occ.pdf

¹⁶³ Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

¹⁶⁴ Entre outras medidas relevantes no quadro das empresas, como alterações ao regime da remuneração convencional de capital social, do critério de utilização dos prejuízos fiscais, extinção gradual da sobretaxa de IRS, obrigatoriedade de capacidade de exportação do ficheiro SAF-T (PT)

¹⁶⁵ “A sede legal do direito fiscal punitivo - quer quanto aos seus princípios substantivos, quer quanto às regras processuais que se afastam do modelo comum do processo penal e do processo de contra-ordenações (...) encontra-

Quanto a esta temática, há que primeiramente sublinhar a previsão legislativa relativa ao incumprimento das obrigações fiscais e as consequências desse mesmo incumprimento. Nessa perspetiva, *“as principais consequências que se associam ao não-cumprimento de obrigações contabilísticas estão previstas na legislação fiscal, mercantil e penal. A conjugação de todas elas funciona como elemento persuasor à manutenção de uma contabilidade regularmente organizada.”*¹⁶⁶

No tocante às obrigações declarativas e contabilísticas em particular, salientar o disposto no RGIT, por prever e estabelecer, concretamente, essas mesmas consequências em sede de infrações tributárias. Assim, registar que *“o RGIT aplica-se às infrações decorrentes de comportamentos dos contribuintes que consubstanciem violação de normas reguladoras das obrigações declarativas ou de obrigação principal, entendendo-se esta como o dever de pagar a dívida de imposto.”*¹⁶⁷¹⁶⁸ de acordo com os princípios da técnica fiscal que permitam uma proporcionalidade e equidade na atribuição das sanções. O RGIT prevê a punição de comportamentos por parte dos sujeitos passivos alvo de imposto, materializadas numa série de sanções,¹⁶⁹ que vão ao encontro da moldura existente, referenciando o crime e a contraordenação fiscal. Ou seja, a consequência derivada da lei pela prática de um ilícito do foro fiscal.¹⁷⁰¹⁷¹

O artigo 116º do RGIT estabelece que a falta de declarações ou a sua apresentação fora de prazo é punível com uma coima compreendida, excluindo os casos de dispensa do art. 58.º do CIRS,

se (...) no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)”, da SILVA, Isabel Marques (2007), Regime Geral das Infrações Tributárias, Almedina

¹⁶⁶COSTA, Suzana Fernandes (2016), *“Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal”*, SFC Advogados, Página 43

¹⁶⁷ http://conteudos.otoc.pt/2013/DIS0513/Sebenta_DIS0513.pdf

¹⁶⁸ DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, sobre o princípio de legalidade fiscal inerente ao imposto

¹⁶⁹ *“O legislador decidiu criminalizar determinados comportamentos ou condutas dos contribuintes por entender que o desvalor que lhes está associado compromete os interesses patrimoniais do Estado na cobrança de receitas tributárias já que estas são indispensáveis para a satisfação das necessidades financeiras do Estado(...) Assim, e para efeitos de sistematização com vista a agregar este variado leque de figuras, o legislador optou por estabelecer a existência de crimes comuns (arts. 87º a 91º do RGIT) e crimes específicos – aduaneiros, fiscais e contra a segurança social (arts.92º a 107º do RGIT).”, sendo ainda de referir o disposto no art. 11.º do RGIT, TIAGO, Filomena, de acordo com <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve10out2.pdf>*

¹⁷⁰ Referir ainda o artigo 100.º do CPPT que estabelece as orientações para a utilização dos métodos indiretos. Escreve de SOUSA, Jorge Lopes (2011): *“Saber se, perante a prova produzida, há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão essencialmente de facto que, quando não envolver a aplicação de qualquer norma jurídica, deverá considerar-se estar fora dos poderes de cognição dos tribunais com meros poderes de revista, como é o caso do STA”*, Código de Procedimento e Processo Tributário, página 133, Áreas Editora

¹⁷¹ *“O incumprimento das obrigações declarativas, (...), não poderá deixar de ser suprido pela intervenção da Administração Tributária”*, MARQUES, Rui (2017), *A determinação da matéria coletável: O caso da liquidação oficiosa do IRC*, O Direito, Ano 149º, 2017 II, página 331, Almedina

sendo que o artigo seguinte estabelece a punibilidade em concreto das ilícitos convencionados.¹⁷²

Daqui se concretiza que o não cumprimento das obrigações por parte do sujeito passivo traduz-se numa responsabilidade pelos seus agentes, dentro de uma moldura sancionatória que irá compreender e estabelecer os limites consagrados por lei. Certo é que estas obrigações, exigíveis no âmbito do direito substantivo, estabelecem-se por motivos de ordem social e pelos princípios norteadores de todo o sistema fiscal.¹⁷³

Como resultado e em virtude do mesmo motivo, é visível a preocupação pela fraude fiscal, sublinhando-se, uma vez mais, a particular importância conferida às trocas de informação.

Ora e no que concerne ao cumprimento das obrigações declarativas, *“a separação estanque entre leis fiscais e leis de segurança social bem como a ausência de coordenação (...) acarretam ónus exagerados para os contribuintes ao nível do cumprimento das obrigações declarativas”*¹⁷⁴, o que, segundo a autora, acaba por potenciar condutas *contra legem* de maneira a evitar questões burocráticas e procedimentais.¹⁷⁵ Quase como que uma prática comum que acarreta riscos enormes para os organismos públicos na dedução e liquidação do imposto, sendo que *“a aplicação prática das leis fiscais e da segurança social deverá ser analisada, identificando-se os problemas, e monitorizada no sentido do seu aperfeiçoamento e adequação às situações concretas.”*¹⁷⁶

As principais preocupações residem, na sua essência, na fraude fiscal e com a transparência. Assim, numa *“perspetiva histórica (...) no caso português, constata-se uma ausência de estabilidade legislativa, com avanços e recuos ao nível da criminalização dos ilícitos fiscais graves ou dolosos.”*¹⁷⁷ Esta ideia traduz a necessidade de um esforço português e europeu, através de um conjunto de reformas que seja eficaz para *“atacar a fraude financeira também alicerçada em motivações fiscais.”*¹⁷⁸ No caso, é de todo relevante afirmar a necessidade de uma instituição de um regime de penalidades, que preveja situações fácticas de perigo ou evasão fiscal consumada, procurando uma solução concreta para cada contribuinte de forma mais concisa possível, atendo à sua situação atual.¹⁷⁹ *“O intérprete e aplicador do RGIT deverá*

¹⁷²Replicação do Decreto-Lei n.º158/2009, nomeadamente no seu artigo 3º e 14º relativos ao SNC e às coimas aplicáveis na relação com o ilícito contabilístico

¹⁷³Nomeadamente enquadrados entre os artigos 23º e 34º do mesmo diploma legal

¹⁷⁴TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 325, Almedina

¹⁷⁵TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 325, Almedina

¹⁷⁶TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 326, Almedina

¹⁷⁷TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 329, Almedina

¹⁷⁸TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 335, Almedina

¹⁷⁹<https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/guia-fiscal/2017/coimas-e-juros.html>

enquadrar este normativo no âmbito do Código Penal, nomeadamente considerando os princípios penais subjacentes e principais regimes penais.”¹⁸⁰ Salientamos ainda que a razão de ser dos ilícitos tributários reside na proteção da obtenção das receitas fiscais para suprir as despesas públicas.¹⁸¹

Sublinhar o explanado por GLÓRIA TEIXEIRA, que manifesta que *“a valia e eficácia das medidas legislativas (...) têm que ser perspectivadas em cumulação e não isoladamente. Por outras palavras, cumpre olhar para a dimensão preventiva e repressiva do ilícito tributário, combinando as medidas antiabuso (...) com as sanções aplicáveis em sede do RGIT e do Código Penal.”* Ou seja, é, portanto, necessária uma *“coordenação”* tendo em vista a simplificação das normas no respeitante à ilicitude tributária, devendo estar esta concentrada no Código Penal¹⁸²¹⁸³, alertando ainda *“para a importância de uma equilibrada política de sanções.”*¹⁸⁴

No que a esta problemática diz respeito, ressaltar duas situações: a adequação da prática contraordenacional e criminal ao ato, pois *“os valores subjacentes à tipificação criminal de condutas fiscais”*¹⁸⁵ tem que ter correspondência normativa; a correlação exigível com o SNC e com os respetivos Códigos de Contas e Demonstrações Financeiras, demonstrativo das formalidades a seguir apoiadas por princípios base norteadores (Estrutura Concetual).

A AT poderá ainda, para a determinação do lucro tributável e como consequência mais gravosa para as empresas, recorrer, aquando do incumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas, e de acordo com as diretrizes legais, a denominados métodos indiretos.¹⁸⁶¹⁸⁷ Segundo o disposto na LGT, a avaliação indireta só se poderá efetuar caso a quantificação direta e integral, de comprovação dos seus pressupostos fundamentais (de exatidão e correta

¹⁸⁰TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 327, Almedina

¹⁸¹TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 346, Almedina

¹⁸²TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 348, Almedina

¹⁸³Referência ao RGIT como “direito subsidiário” (artigo 3º) e da autonomização de alguns ilícitos criminais p.p. no mesmo diploma legal (artigos 87º, 88º, 89º, 92º, 95º a 101º e 105º a 107º)

¹⁸⁴TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, página 348, Almedina

¹⁸⁵ https://www.occ.pt/news/propostas/propostas_legislativas_occ.pdf

¹⁸⁶“A necessidade da avaliação indireta resulta, pois, do incumprimento dos sujeitos passivos das suas obrigações acessórias, nomeadamente a nível contabilístico.”, MORAIS, Rui Duarte (2007), *Apontamentos ao IRC*, página 181, Almedina

¹⁸⁷“O incumprimento dos deveres contabilísticos tem uma importante consequência ao nível do direito fiscal, tanto em Portugal como em Espanha: a aplicação de métodos indiretos.”, COSTA, Suzana Fernandes (2016), “Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal”, SFC Advogados, Página 45

determinação) não sejam possíveis¹⁸⁸¹⁸⁹, materializado de seguida que essa impossibilidade pode resultar de “anomalias” ou “irregularidades” baseadas na insuficiência ou inexatidão de elementos contabilísticos organização dos mesmos.¹⁹⁰

De acordo com as mesmas normas, existe “a preocupação de identificar quais as concretas irregularidades respeitantes à contabilidade que levarão à utilização de métodos de apuramento indireto da matéria coletável.”¹⁹¹ Refere o artigo 57º do CIRC que “a aplicação de métodos indiretos efetua-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária.”¹⁹², salientando-se ainda os casos de manifestação de fortuna e indicadores de atividade inferiores aos normais, concedendo à AT prerrogativas e funcionalidades para detetar este tipo de práticas, sendo que a aplicação de métodos indiretos está condicionada após o decurso do prazo que fora fixado para a regularização em caso de “atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo (...) sem que se mostre cumprida a obrigação.”, conforme está plasmado no nº2 do artigo 39º do CIRS vide artigo 57º do CIRC.¹⁹³

¹⁹⁴ De mencionar ainda a “responsabilidade pelas contraordenações contabilísticas especificamente previstas no art.º 14.º do DL n.º 158/2009.”¹⁹⁵ e no RGIT.¹⁹⁶

Por último, outra das consequências relacionadas com o incumprimento tem a ver com a perda de valor probatório das declarações incorretamente emitidas pelas empresas.¹⁹⁷

¹⁸⁸ “Mas não basta a mera verificação pela Administração Tributária desses pressupostos, pois, para que a Administração Fiscal possa legitimamente atuar com recurso à avaliação indireta da matéria tributável, torna-se necessário que os factos constatados integradores desses pressupostos sejam também eles obstáculo a uma quantificação direta e exata da matéria tributável.(...), procedendo, se for caso disso, a meras correções técnicas”, de CARVALHO, Fonseca (2011), *Avaliação Indireta da Matéria Coletável*, página 34, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica

¹⁸⁹ Artigo 87º, nº1, b) da LGT

¹⁹⁰ Artigo 88º, a) da LGT

¹⁹¹ COSTA, Suzana Fernandes (2016), “Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal”, SFC Advogados, Página 46

¹⁹² “Os pressupostos legitimadores de tal método, bem como os critérios a que deve obedecer a determinação da matéria coletável, são os referidos nos artigos 87º e 90º da Lei Geral e Tributária, que têm de considerar-se taxativos por força da interpretação literal desses preceitos”, de CARVALHO, Fonseca (2011), *Avaliação Indireta da Matéria Coletável*, página 33, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica

¹⁹³ Quanto aos indicadores de avaliação indireta, referir o 55º, nº1 e 60º, nº1, d) do CIRC e 90º da LGT

¹⁹⁴ Sublinhar o disposto no artigo 91º da LGT

¹⁹⁵ COSTA, Suzana Fernandes (2016), “Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal”, SFC Advogados, Página 47

¹⁹⁶ Referência aos artigos 8.º, 103.º, 104.º, 118.º, 119.º, 121.º do RGIT, 72.º, n.º 2 e 518.º e seguintes do CSC e 24.º, n.º 1 da LGT

¹⁹⁷ “Requer-se que as operações e transações efetuadas pelo contribuinte sejam devidamente comprovadas, sob pena de a Administração tributária poder vir a desconsiderar os gastos contabilizados. (...) O que significa que se a Administração tributária fizer a prova do valor não probatório dos registos contabilísticos efetuados pelo contribuinte, os gastos contabilizados deixam de ser aceites fiscalmente. A Administração tributária pode, no âmbito de uma inspeção tributária, requerer e obter a prova dos registos contabilísticos efetuados, através de documentos bancários que suportam esses registos contabilísticos”, AMORIM, José de Campos, *A dedutibilidade em sede de IRC – Considerações Gerais*, cfr. <https://www.occ.pt/news/PENCUSTOS/pdf/129.pdf>

Todas estas questões ressaltam a essencialidade de prossecução de uma matriz bem específica sobre o comportamento da organização face à Contabilidade¹⁹⁸ e de uma necessidade de que os dados inscritos na mesma possuam uma verosimilhança face à realidade. Mais se confere um expediente legal por parte da AT para verificação dos dados das empresas.¹⁹⁹²⁰⁰

4. Conclusões

Nesta dissertação foram analisadas as diversas obrigações declarativas e contabilísticas a que as empresas estão sujeitas perante a AT. Como verificamos, as várias tipologias e formas que as empresas podem assumir e a relação delas com os organismos estatais, de maneira a que se demonstra que a escolha inicial no tipo de empresa vai influenciar as escolhas do empresário e as futuras obrigações acessórias.

Nesse sentido, as empresas procuram uma otimização da sua estratégia empresarial tendo em vista um adequado planeamento fiscal, para que seja mais eficaz e correta a abordagem ao cumprimento destas obrigações, respondendo às exigências do sistema fiscal. De concluir ainda os princípios inerentes a estas obrigações, que conformam a relação entre as entidades promotoras na concretização da obrigação e com o sujeito passivo.

Quanto à questão da relação entre as obrigações acessórias e complexidade/simplicidade do sistema fiscal, urge referir que a procura pela simplicidade tem sido refletida e estudada de maneira a influenciar positivamente as empresas, pois é premente que a sua conformação legislativa assente no rigor das demonstrações e na transmissão de informação que as empresas, tendo o legislador que encontrar um equilíbrio²⁰¹, que terá um confronto na densificação legislativa e na burocratização, que afastam grande parte do tecido empresarial português de

¹⁹⁸ “A quantificação derivada da aplicação dos métodos indiretos traduz necessariamente alguma incerteza, muito embora através desse método se procure alcançar o resultado o mais semelhante possível àquele que adviria se fosse utilizado o método direto”, de CARVALHO, Fonseca (2011), *Avaliação Indireta da Matéria Coletável*, página 38, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica

¹⁹⁹ “Um dos motivos para aplicação de métodos indiretos é precisamente a inexistência ou insuficiência de elementos da contabilidade”, cfr. occ.pt

²⁰⁰ Referência ao artigo 63.º da LGT *ex vi* artigo 23.º e 23.º-A do CIRC, “Os gastos têm que estar devidamente documentados e conservados dentro do prazo legal de conservação legalmente estabelecido. Vale aqui, por exemplo, como documento justificativo uma fatura e não um mero documento ou nota interna da empresa.”, AMORIM, José de Campos, <http://www.informador.pt/artigos/F188.013C/A-dedutibilidade-dos-gastos-em-sede-de-IRC-Consideracoes-gerais>

²⁰¹ Tendo em “vista minimizar as flutuações do rendimento próprias da conjuntura económica”, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2007), *Fiscalidade*. página 341, Almedina

uma tentativa de crescimento e sustentabilidade. Daí a introdução, por exemplo, da IES e reintegração do *Simplex*, que não só pretendem a simplicidade como que possibilitam às empresas vantagens pelo cumprimento integral e célere das diversas obrigações.

Outra questão aqui analisada prende-se com a relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade, essencial, no quadro dos sujeitos passivos, na previsão de comportamentos a adotar pelas organizações no cumprimento dos seus deveres acessórios. Estabelece-se como uma relação de dependência, parcial pois a autonomia destas duas disciplinas mantém-se intacta, manifestada por técnicas próprias, mas que, num esforço conjunto, estabelecem as bases que resultam na prática nos deveres dos contribuintes.

Analisadas as obrigações acessórias, podemos concluir que, em Portugal estas são numerosas e diversificadas, pelo que o desafio que se procura responder está na adequação das mesmas às finalidades e ao objeto. O rigor, a transparência e a ampliação de toda a informação das empresas tem sido o caminho, se bem que os outros deveres a que as empresas estão sujeitas (deveres esses complexos) manifestam-se de forma evidente nas obrigações acessórias. Reforça-se, portanto, a ideia de procurar contextualizar de outra maneira as obrigações de modo a que seja mais simples para as empresas cumpri-las ou adotar comportamentos coniventes perante as normas instituídas.²⁰²

As obrigações, em si, verificadas na lei, sublinham, portanto, a importância da apresentação integral das declarações, da documentação fiscal e da Contabilidade, de forma a transmitir totalmente a imagem da empresa. Têm que dar resposta às diferenças entre as empresas com repercussões fiscais, mas num sentido de potenciar a competitividade.

Em minha análise, as obrigações declarativas e contabilísticas concretizam uma ampla demonstração da atividade empresarial. Traduzem as diferenças entre as várias entidades fundamentando exigências que se coadunem com as características dos sujeitos ou das operações, formulando deveres acessórios que legitimam os deveres principais.

Respeitando os vários tipos de empresas, concluímos que os princípios fiscais subjacentes e as atividades empresariais devem procurar nortear o seu comportamento no cumprimento destas obrigações, para evitar comportamentos abusivos ou a evasão fiscal ou até ao nível da

²⁰² “satisfação das necessidades financeiras do estado e repartição justa do rendimento e da riqueza” TEIXEIRA, Glória (2015) *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição. página 66, Almedina

concorrência interempresarial.²⁰³ Os mecanismos de controlo das atividades estatais procuram que esse controlo seja mais efetivo e que alcance todas as organizações, sendo que os mecanismos de garantia presentes na lei pretendem também, por si, atingir a mesma finalidade ao afirmar a importância do cumprimento das obrigações, caso contrário *“não há lugar ao cumprimento dessa obrigação.”* (art.131.º do CIRC).

O RGIT estabelece e delimita sanções no caso de incumprimento de obrigações acessórias (que resultam no incumprimento dos deveres declarativos), também com consagração no SNC. De referir ainda que a A.T. poderá utilizar métodos indiretos de avaliação, sendo ainda de realçar outras consequências, como a perda do valor probatório.

Em suma, a atividade dos empresários sujeita-se a uma escolha inicial de forma que terá repercussão no normal desenvolvimento da sua atividade, nomeadamente para atribuição de obrigações acessórias legalmente conformadas e para o cumprimento desses mesmos deveres acessórios, nomeadamente nas obrigações declarativas e contabilísticas, sendo estas procuram encontrar uma resposta para as especificidades e para a complexidade do mundo empresarial.

²⁰³ *“a existência e o bom funcionamento da concorrência pressupõem, no entanto, a presença de várias condições económicas e jurídico-políticas”*, dos SANTOS, António Carlos (2003), *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Almedina, página 61.

Bibliografia

- ABREU, Jorge Coutinho (1996), *Da Empresarialidade – As Empresas no Direito*, Almedina
- AGUIAR, Nina (2011), *Tributación y Contabilidad, Una Perspetiva Histórica y de Derecho Comparado*, Ruiz de Aloza Editores
- AMORIM, Joaquim Campos, *Direito Fiscal – Código do IRC*, Lexit
- AZEVEDO, Patrícia dos Anjos, *Direito Fiscal – Código do IRC Anotado*, Lexit
- BARBOSA, Mafalda Miranda (2017), *Private Enforcement* do direito da concorrência em Portugal: o antes, o agora e o depois da responsabilidade civil por violação das normas concorrenciais, *O Direito*, ano 149º 2017 II, Almedina
- BUSTO, Maria Manuel, VIEIRA, Iva Carla (2005) *Manual Jurídico da Empresa*, 4.ª edição, Almedina
- CARVALHO, Fonseca (2011), *Avaliação Indireta da Matéria Coletável*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica
- COSTA, Suzana Fernandes, “A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica – AS (novas) contra-ordenações contabilísticas e as garantias das entidades sujeitas ao SNC”, *Vida Económica*
- COSTA, Suzana Fernandes (2016), “Da Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade – Estudo das Reformas em Espanha e Portugal”, *SFC Advogados*
- DOURADO, Ana Paula (2007), *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Almedina
- LANG, Michael and VANISTENDAEL, Frans, *Accounting and Taxation&Assesment of ECJ, Case Law*, 2007, EATLP, Congress, Helsinki, 7-9, June, 2007
- MARQUES, Rui (2017), *A determinação da matéria coletável: O caso da liquidação oficiosa do IRC*, *O Direito*, Ano 149º, 2017
- MARTINS, António, *A dedutibilidade dos juros e a noção de atividade das sociedades: a propósito do artigo 23º do CIRC*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 5, n.º4
- MORAIS, Rui Duarte (2007), *Apontamentos ao IRC*, Almedina
- MORAIS, Rui Duarte (2010), *A Execução Fiscal*, 2ª Edição, Almedina
- MORAIS, Rui Duarte (2014), *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina
- NABAIS, José Casalta, (2011) *A liberdade de gestão fiscal das empresas*, Almedina
- NABAIS, José Casalta (2011) *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina
- NABAIS, José Casalta (2013) *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina
- NABAIS, José Casalta (2015), *O dever fundamental de pagar impostos*

NABAIS, José Casalta (2015) Introdução ao Direito Fiscal das Empresas - A liberdade de gestão fiscal das empresas, 2ª edição, Almedina

NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo (2017), Contencioso Tributário, Almedina

PALMA, Clotilde Celorico (2011), Algumas Considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade – Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2007), Fiscalidade, Almedina

ROCHA, Freitas (2014), Lições de Procedimento e Processo Tributário, 5.ª edição, Almedina

RODRIGUES, Abílio - Código do IRC Anotado, Lexit

SANCHES, Saldanha (2000), A quantificação da obrigação tributária, Lex-Edições Jurídicas

SANCHES, Saldanha (2000), Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Problemas Jurídicos da Contabilidade, Coimbra Editora

SANCHES, Saldanha (2006), Os limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora

SANCHES, Saldanha (2007), Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Coimbra Editora

SANCHES, Saldanha (2010), As duas Constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso, Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas da Contabilidade e Fiscalidade, VidaEconómica

SANCHES, Saldanha (2009), Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso, Coimbra Editora

SANTOS, António Carlos (2003), Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina

SANTOS, J. Albano (2003), Teoria Fiscal, ISCSP

SILVA, Filipe Lobo (2016), Noção de Empresa, Almedina

SILVA, Isabel Marques (2007), Regime Geral das Infrações Tributárias, Almedina

SOUSA, Jorge Lopes (2011), Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Editora

TEIXEIRA, Glória (2015), Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Almedina

TEIXEIRA, Glória (2016), Manual de Direito Fiscal 4ª edição, Almedina

VASQUES, Sérgio (2015), Manual de Direito Fiscal, Almedina

<https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2017/coimas-e-juros.html>

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve10out2.pdf>

http://conteudos.otoc.pt/2013/DIS0513/Sebenta_DIS0513.pdf

https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2016/out/POE-2017-alteracoes-no-IRC.aspx

<http://www.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>.

https://fiscalidadeblog.files.wordpress.com/2017/08/2017_08_22_artigo_zeferino_saf_t.pdf

www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2017/irc.html

lexit.informador.pt/biblioteca/

www.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica28Ago.pdf

www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en

http://conteudos.otoc.pt/2012/dis1612/sebenta_dis1612_bloco3.pdf.

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2008/Fiscalidade.pdf>

https://www.occ.pt/news/propostas/propostas_legislativas_occ.pdf

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Fiscalidade.pdf>

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2007/Fiscalidade.pdf>

<http://www.deloitte-guiafiscal.com/irc/periodo-de-tributacao>

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>

http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/rpd_MA_7524.pdf

<http://www.caad.org.pt>

<http://www.informador.pt/artigos/F188.013C/A-dedutibilidade-dos-gastos-em-sede-de-IRC-Consideracoes-gerais>

<http://moneris.pt>

http://www.sfcadvogados.pt/download/artigo_revista_toc_181.pdf

<https://www.occ.pt/news/PENCUSTOS/pdf/129.pdf>